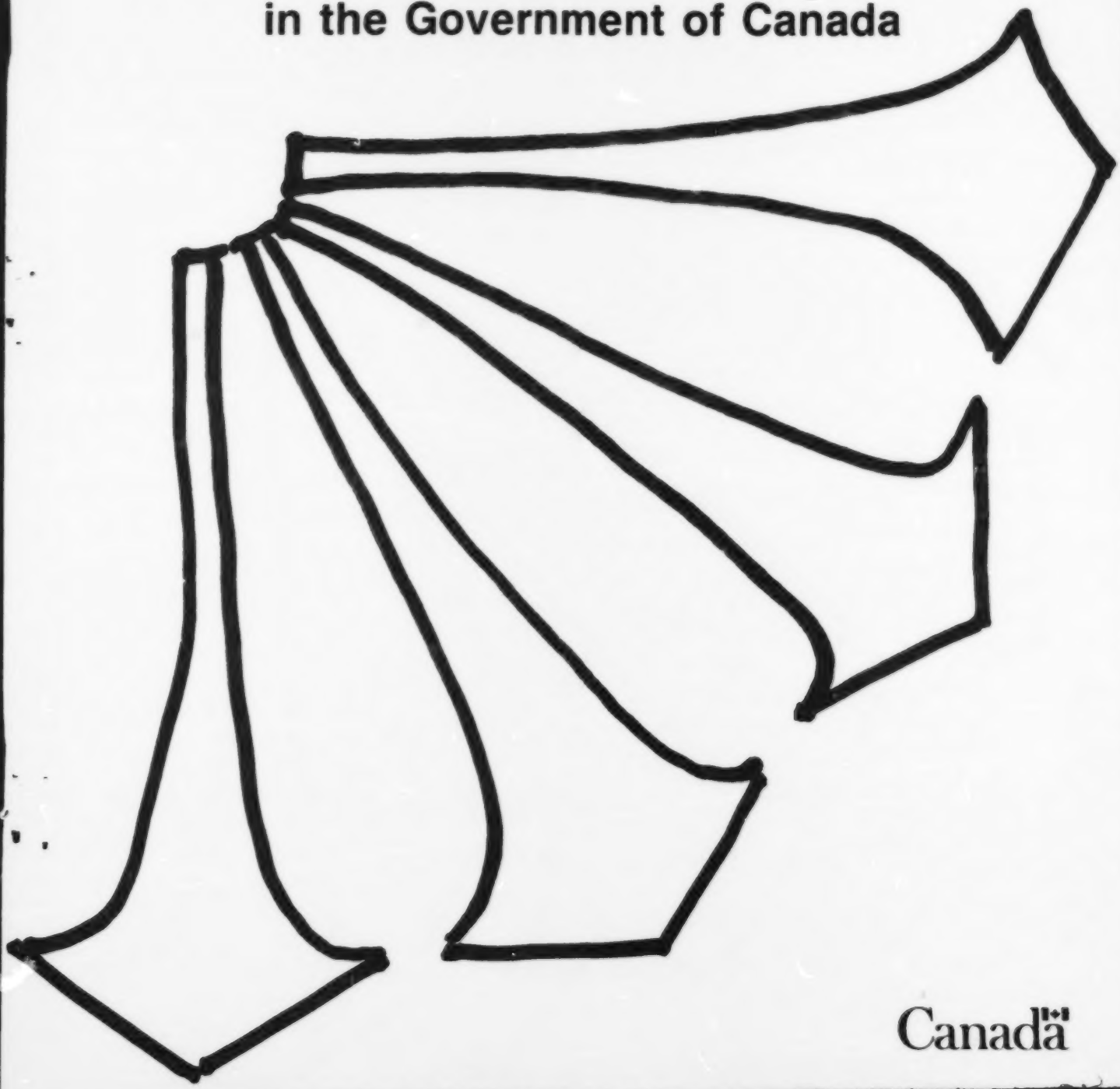
Treasury Board of Canada
Comptroller General

Conseil du Trésor du Canada
Contrôleur général

Guide to the Costing of Outputs

in the Government of Canada



Canada

90-04878/

Guide to the Costing of Outputs

in the Government of Canada

Office of the Comptroller General
February 1989

Foreword

This guide is designed to assist departments and agencies in responding to a variety of demands for cost-based analysis. Numerous studies, including the Glassco and the Lambert Royal Commissions, the Task Force on Program Review and the 1987 Financial Management and Control Study (AG), have pointed out the need for improved costing policies and practices to assist in the evaluation of performance and to support decision-making. Sound cost-based information is required for a wide range of internal departmental needs. It is also critical to the success of a number of key government initiatives. Good information on costs is a prerequisite for analyses of revenue generation/cost recovery, comparisons between the cost of in-house service provision versus private sector costs, investment decisions, and program efficiency and effectiveness.

Each department has unique needs for information. A single set of costing rules could not cover all these requirements adequately. However, an appropriate use of the concepts and practices outlined in this guide will go a long way towards achieving a consistent approach to costing and cost accounting across government.

Gérard Veilleux,
Secretary of the
Treasury Board

J.A. Macdonald,
Comptroller General

Table of Contents

	Introduction	1
1	**How to apply the guide to different costing purposes**	3
2	**Guidelines for costing of outputs** (Six steps)	5
3	**Recommended costing procedures**	13
	A. Cost elements to be considered	
	B. Charge for the use of capital assets	
	C. Cost of capital	
4	**APPENDICES**	15
	I. Definitions	
	II. Case study	

Introduction

This guide serves as a model for costing outputs in a variety of situations, including rate development for cost recovery and the costing of results within the Operational Planning Framework (OPF). To this end, definitions of basic cost accounting terms and concepts are provided. In addition, the steps that would typically be followed in the costing of outputs are discussed, together with the decisions that must be made at each step, and the cost components and calculations required to support each decision. The guide concludes with a case study.

The guide has four sections:

1 – How to apply the guide to different costing purposes.

2 – Guidelines for costing of outputs. This section is intended to provide departments with a "road map" for the costing of outputs, outlining the steps typically required.

3 – Recommended procedures for a number of cost accounting issues that generally need to be addressed in the costing of outputs. The recommended procedures are intended to ensure that a consistent approach is followed across the government.

4 – There are two appendices:

Appendix I	defines costing terms and concepts to ensure consistency of usage; and
Appendix II	presents a case study to illustrate how the guidelines can be applied.

This guide is intended to assist departments in meeting their cost accounting responsibilities. It is not intended as a mandatory set of policies, but rather to provide guidance. Departments may use other costing approaches that are different from those suggested in this guide when warranted by the nature of their operations, the purpose of the costing exercise or the stage of development of their cost accounting processes and systems.

Published by
Communications Division
Treasury Board of Canada

How to Apply the Guide to Different Costing Purposes

The concepts set out in this guide are relevant to all cost accounting applications. The cost elements to be considered in a particular situation, however, depend on how the information is to be used. Separate guidelines will be issued for some cost accounting applications, such as the comparison of private sector and public sector program delivery.

While the guide encourages full costing to support some applications, care must be taken not to obscure the reporting of costs for which managers are to be held accountable. Any allocation of departmental overheads to a particular responsibility centre should be identified separately from costs under the manager's control.

The following is a brief description of the main applications of cost accounting in government and the relevant costs in each case.

Cost Recovery

Cost recovery refers to setting user fees to cover some or all of the costs incurred in providing a product or service, rather than funding the product or service solely out of general tax revenues. The full costing of outputs to support cost recovery rate-setting decisions does not necessarily mean that all costs will be recovered. The recovery of less than full cost may be justified on policy, program or administrative grounds. For guidance in setting fees, refer to the Treasury Board Consultation Draft on User Fees and Charges.

Where full cost recovery is warranted, direct costs, overheads, depreciation of capital assets and cost of capital are relevant for costing purposes. A definition of full costs is provided in the glossary at the end of this document.

Determination of the Most Efficient Organization (Make-or-Buy)

This process involves first determining the full cost of the most efficient way of delivering a service in-house. Once this is done, delivery alternatives are examined.

For example, an assessment can be made of whether the delivery of a service or a product to users is more efficiently performed by the government or by an outside contractor. For these decisions, relevant costs are limited to those that would change depending on which option is selected.

Refer to the Treasury Board's draft guide - "An Approach to the Most Efficient Organization" for guidance on the costs to be included and their determination.

Level of Service Decisions

These are decisions made by managers on the appropriate level of service to provide to users. Relevant costs are those that will change as the level of service is adjusted. For example, a lower level of service may reduce the person-years required and the associated costs. This may have implications on the level and cost of overhead functions in support of program delivery personnel. The relevance of non-cash costs such as depreciation depends primarily on whether the analysis is being performed to determine funding implications or to portray the economic impact of alternatives. Non-cash costs would be considered only in the latter case.

Benefit/Cost Decisions

Benefit/cost decisions involve assessing alternative courses of action such as whether or not to launch a program, whether to acquire an asset or which type of asset to acquire. Relevant costs for these decisions are those that change between the competing options. Usually non-cash costs such as depreciation are not relevant to these decisions.

If the cost of acquiring or disposing of capital assets is relevant to a given benefit/cost decision, a net present value methodology should be applied to cash flows in order to compare alternatives. If the overhead infrastructure already exists and will not change between alternatives, then the associated costs are not relevant. Relevant costs and methodologies are described in depth in the Treasury Board *Benefit-Cost Analysis Guide*.

Investment Decisions

These are decisions concerning the acquisition of assets; they are a type of benefit/cost decision. They are usually supported by "life-cycle costing" which captures or predicts all the capital and operating costs of an asset over its lifetime. This in turn assists decision-makers in determining when and with what to replace the asset.

Operational Planning Framework (OPF)

The cost accounting guidelines that are included in this guide can also be applied to the costing of results within the OPF and the development of associated performance indicators. When submitting OPFs to the Treasury Board for review, it is appropriate to describe the cost accounting principles underlying the proposed framework.

Guidelines for Costing of Outputs

Costs refer to resources expended to achieve a particular result, such as a service, a product or an asset, and can include expenditures from more than one fiscal year. Cost accounting refers to the processes whereby resources are attributed to results.

The information required for cost accounting purposes resides in departments. It can be derived from data used to control appropriations and allotments. There is a need, however, to organize and manipulate these data into a useful form for management decision-making.

There are six steps to the costing of outputs:

- define the purpose for which cost accounting is needed;
- define the outputs to be costed;
- determine the cost base;
- determine the required cost allocation processes;
- select allocation bases; and
- perform the relevant calculations.

Step 1: Define the Purpose of the Cost Accounting Exercise

An important first step in any cost accounting exercise is to understand why it is being done; that is, what decision the cost accounting is intended to support. The kinds of costs that are included in the costing, the degree of detail and the rigour in cost allocation will vary depending on how the information is to be used.

Responsibility
The responsibility for determining why cost accounting is required rests with senior departmental management. The cost accountant should ensure that he or she understands the decisions for which senior management requires cost accounting. It is the responsibility of managers at all levels to be aware of decisions that will affect costs, and to suggest the development of methods of costing that will provide better information to support such decisions.

Tasks
Depending upon the costing application, the cost accountant will need to obtain and review:

- departmental strategic and operational planning documents, in particular the Operational Planning Framework (OPF). The OPF often contains the best formal description of outputs in the form of key result areas and performance indicators;
- relevant Memoranda to Cabinet, such as any on cost recovery, program changes, service level changes, etc.;
- the "user fee revenue plan" which must be submitted to the Treasury Board with the Multi-Year Operational Plan, and which should represent the best source of information on cost recovery initiatives;
- Part III of the Estimates; and
- central agency directives and circulars.

In addition, the cost accountant will probably need to interview management to clarify needs.

Result
The result of the first phase of the costing process should be a brief "user needs" summary that sets out:

- the purposes for which cost accounting is required in the department;
- the specific kinds of decisions that cost accounting is intended to support;
- in conceptual terms, the kinds of costing information required to support each kind of decision; and
- the frequency with which the information will be required.

This "user needs" document should be presented to senior departmental management for review and approval.

Step 2: Define the outputs to be costed

Cost accounting in government is generally used to determine the costs of outputs. These might be services or products, and are the focus of decisions such as the setting of user fees (whether full cost recovery or otherwise) and levels of service.

The definition of outputs is an important step in the process as the outputs represent the target for all costs, and greatly influence the design of the cost accounting process.

Responsibility:
The definition of outputs for cost accounting purposes is a joint responsibility of program and financial management. Program managers have the most knowledge about the nature of their programs' outputs. Financial managers can provide advice on the cost accounting

feasibility (including the cost) of alternative definitions of outputs for costing purposes. The relative involvement of representatives from each of these two groups will differ between departments, depending on the division of responsibility and the particular situation in a given department.

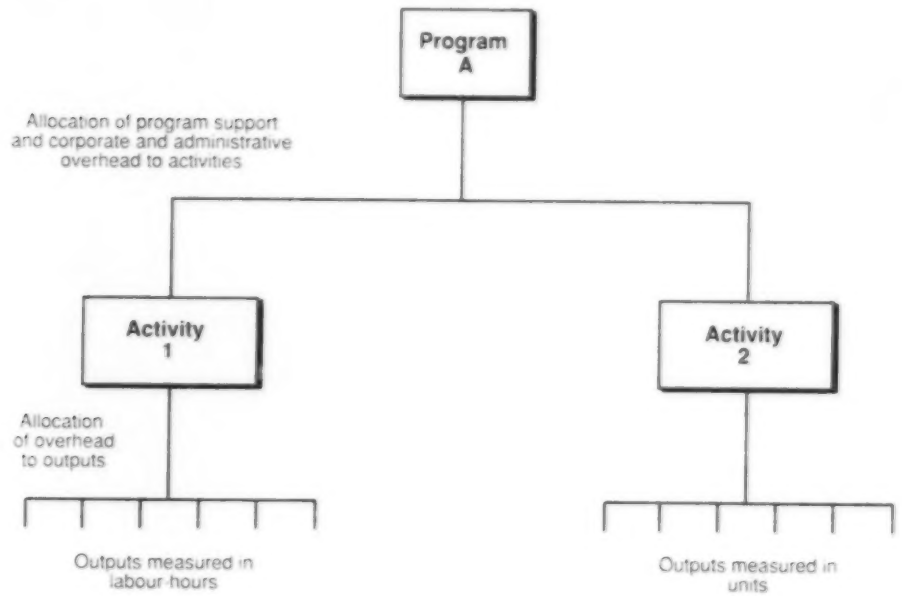
Tasks

The department's cost accountants and program managers should define the outputs to be costed clearly and completely. A structure leading from programs through activities to outputs should be developed.

In order to assist in the development of the program-activity-output hierarchy, the program managers and cost accountants should review:

- the department's OPF, which defines key result areas and the program activity structure;
- the User Fee Revenue Plan, which defines services for which user fees will be charged; and
- price lists or fee schedules for the department's goods and services.

PROGRAM/ACTIVITY/OUTPUT STRUCTURE



Results

The result of this step should be a program-activity-output structure which shows which activities lead to which outputs.

The following are examples of such a structure (they are for illustrative purposes only and do not necessarily represent actual situations):

Department	Program	Activity	Sub-Activity	Output
Transport	Air transportation	Aviation	Air navigation services	En route services to carriers using Canada's air space
Public Works Canada	Realty management	Property management	Building maintenance	A maintenance square metre of space
Energy, Mines and Resources	Surveys and mapping	Mapping	Drafting	Map

Typically, there will be numerous activities and outputs for each program. The structure for each should be developed. In some cases an activity will result in several outputs, or several activities may contribute to produce a single output. This relationship between activities and outputs must be depicted as accurately as possible. Where the activity structure has many layers (down to the sub-sub-activity level or lower), these should all be reflected in the structure.

Step 3: Determine the Cost Base

This step entails assembling all the costs that are relevant in the costing of the outputs for a particular application. The types of costs that should be considered for inclusion in the cost base are:

- direct program costs;
- program support overhead;
- corporate and administrative (C&A) overhead;
- costs of products and services provided at no charge by other departments, including central service departments such as Public Works Canada;
- a depreciation charge for the capital assets used directly and indirectly in producing the outputs;
- the cost of capital associated with the assets used directly and indirectly to produce the outputs; and
- the cost of provincial sales taxes paid by the Intergovernmental Taxation Centre on behalf of the department.

Each of these categories of costs is defined in Appendix I – Key Terms and Concepts. The recommended procedures for categorizing and for calculating depreciation and cost of capital are set out in Section 3 - Recommended Costing Procedures.

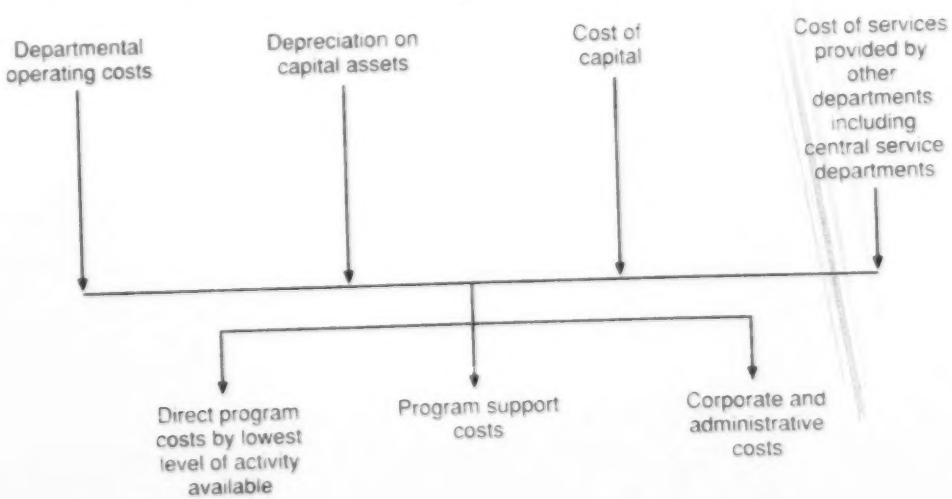
Responsibility

The responsibility for developing the cost base for cost accounting rests primarily with the department's financial management staff, specifically the cost accountants. Program managers will be able to assist in identifying the cost categories that apply to each output and in defining the relevancy of the costs.

Tasks

The following are the tasks required to determine the cost base and related categories (the precision of the data should be balanced against the cost of gathering it):

- Obtain the department's operating and capital budgets for each program broken down by program and activity to the lowest level of detail available (e.g. sub-activity or sub-sub-activity). N.B. From standard object 01, only Basic Pay (usually economic objects 0101 and 0102) will normally be included at the outset.
- Obtain the current standard benefits percentage which is to be applied to Basic Pay. Please refer to page 10, which outlines where this percentage can be obtained.
- Determine which costs identified in the budgets are direct, which are program support and which are corporate and administrative services. This may entail interviews, particularly to break down costs between direct and program support. For a definition of direct costs see page 15.
- Ensure that all costs are allocated to one of the three main categories.
- Obtain records of the cost and net book value of the department's fixed assets, including land, buildings and movable assets such as equipment, computers and motor vehicles, and break down by program and activity, to the same level of detail as the direct program costs. (Fixed assets are defined in Appendix I)
- Determine the useful lives of the assets and calculate depreciation. Add this to other costs by sub-sub-activity.
- Determine the average value of any material amount of inventories or supplies held specifically for the outputs being costed.



- Apply the prescribed cost of capital percentage to the net book value of fixed assets and, if material, to average inventories. Add the cost of capital calculated to the program costs and depreciation.
- Obtain information on costs of services provided by other departments and add to the appropriate category of departmental costs (see further details on page 13).

Result

At this stage of the costing process, the costs to be taken into account in the costing exercise will be accumulated and will be segregated into the three main pools, namely C&A, program support and direct. Direct costs will be broken down by sub-sub activity, or the appropriate low-level split of activities.

This might be depicted as in the diagram on page 7.

Step 4: Determine the Required Cost Allocation Processes

The next step in the costing process is to define what allocation processes are required to move costs from where they are captured to where they are targeted, namely to the outputs.

Generally, three types of allocations will be required for a full costing of outputs:

1. Allocation of C&A costs to programs.
2. Allocation of each program's share of C&A costs, plus its own program support costs, to the most detailed level of activity (sub-sub activity) for which direct costs are available.
3. Allocation of "full" activity costs (after allocation of C&A and program support costs) to outputs.

These three stages of allocation are illustrated below:

In most cost accounting situations, overheads are a highly complex issue. To begin with, organizations define and categorize overheads differently. What one organization refers to as an overhead, another considers a direct cost. Similarly, some overheads could be considered to be either corporate and administrative or program support, depending on how an overhead function is organized and where it reports (which varies from organization to organization). Also, the allocation of overheads is an art requiring significant judgement. There are few "right answers" in overhead allocation, but reasonable assumptions should result in fair costing practices.

Responsibility

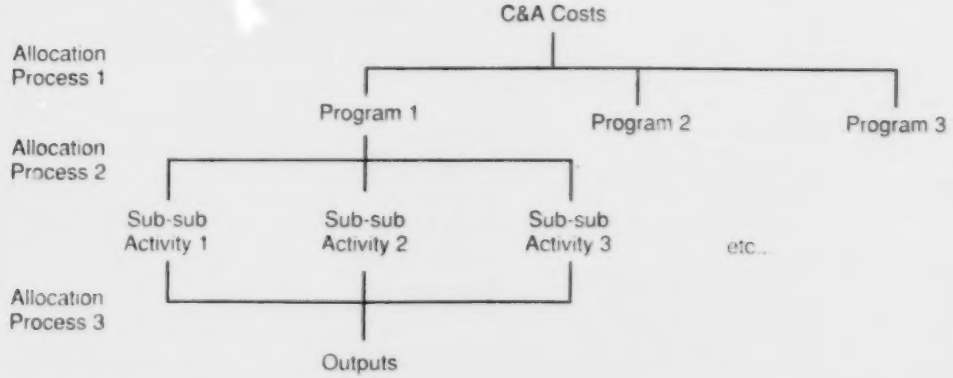
The responsibility for defining the necessary allocation processes rests with the department's financial management staff, specifically the cost accountants. However, the definition of required allocations will require extensive consultation with program managers, particularly on the method used to allocate costs to outputs.

Tasks

The following tasks should be performed to determine appropriate cost allocation processes:

- Assess whether each program's sub-sub activities are homogeneous enough to permit a direct allocation of overheads or whether overheads should first be pooled at some intermediate level for allocation. A pooling at an intermediate level would be required where a program has activities that are so different that allocation of overhead to all of them in one process would be impractical.

  For example, if a program produces some outputs best measured in terms of units and others best measured in terms of labour-hours of service, there may be no way of establishing a common denominator for allocation of overheads. Separate allocations may first have to be done to the program elements responsible for the two types of outputs. There would then be separate allocations to the two different outputs.
- Review the relationship between sub-sub activities and outputs. Assess whether there is some measurable basis (such as labour-hours) for attaching the costs of activities to outputs, or whether judgmental allocations are required.



For example, if a program's services are measurable by labour-hour or machine-hour it may be relatively easy to cost these services. If, however, the services do not have as direct a relationship with inputs, as in the case of services to provide data, there may be a need for judgmental bases of allocation.

Results
The results of this process will be a document that sets out the pools of costs that should be accumulated for allocation, and that describes the specific processes required to attach these pools of costs to outputs. It will define the route that will have to be taken in moving costs from where they are captured in the department to where they are required for costing of outputs.

Step 5: Select Allocation Bases

While Step 4 will define the required cost allocation processes, Step 5 will define the specific allocation bases. As noted in Step 4, allocation attaches costs to outputs and normally takes place in three steps under a full costing scenario:

- allocation of C&A overhead to programs;
- allocation of program support overhead (and the program's share of C&A overhead) to sub-sub activities;
- allocation of the full costs of sub-sub activities to outputs.

To effect each of these allocations, bases must be defined that best represent the relationship between the cost being allocated and the programs, activities or outputs to which they are being allocated.

Responsibility
The responsibility for selecting the most appropriate bases of allocation rests with the department's cost accountants or appropriate financial personnel. They will need to consult with program staff in order to understand the factors that "drive" the costs that will be allocated.

Tasks
The tasks required of the cost accountant in selecting the allocation bases are discussed separately for each major allocation process.

(a) Allocation of C&A overhead to programs

- Obtain a listing of the main components of C&A – e.g. finance, personnel, informatics, etc. (refer to Appendix I for a full definition of C&A).
- Interview a representative of each C&A overhead branch to determine the operational activity that is the "cost driver" for that class of overhead. For example, for the personnel branch, the number of person-years may be the most appropriate "cost driver". For finance it may be gross expenditures.
- Based on the interviews, determine whether one or more bases of allocation are required to allocate C&A overhead to programs. It may be possible to use one basis such as person-years in each program, if it is determined that this is the key cost driver and that it would not make any material difference if a more complex approach were used.
- On the other hand, if the programs use the different overhead services in very different proportions, it may be necessary to use different bases of allocation for each overhead category.
- There is a benefit/cost tradeoff to be made in the selection of appropriate bases. Particular bases that will provide the most accurate results may be too costly to apply if the base data are not readily available within the department.

(b) Allocation of Program Support and C&A Overheads to Sub-sub Activities:

- For each program, obtain the direct cost budgets for each sub-sub activity to which overhead costs need to be allocated.
- Determine the operational variable that best measures the sub-sub activities' use of overhead services. This would normally be one of:

  person-years;
  labour costs;
  operating budget; or
  capital budget.

- If a program's direct costs are primarily labour-related, person-years or labour costs will probably be the most appropriate basis for attaching overheads to the direct costs of sub-sub activities. On the other hand, if direct costs are more diverse, total operating budget, or capital budget may be a better approach.

(c) Allocation of Sub-sub Activity Costs to Outputs

- Determine how outputs are measured.
- Determine if more than one sub-sub activity results in a single output or whether several outputs are the result of a single sub-sub activity.
- Where more than one sub-sub activity results in a single output, costing outputs entails the division of sub-sub activity costs by the quantity of outputs.
- When single sub-sub activities give rise to several outputs, consult with program management to determine the proportion of costs that relate to each output. After these costs have been allocated to each type of output, then the unit cost of each output can be calculated based on volumes.

Results
At the end of this step, the specific allocation bases for attaching costs to outputs will have been defined. These will, in effect, represent the formulae whereby all costs in the department can be attached to the department's outputs to support full costing initiatives. And, while full costing is not relevant to all costing applications, even under a direct costing scenario, costs must be linked to outputs.

Step 6: Perform Calculations

The purpose of this section of the guide is to summarize the above steps into the calculations that have to be performed once all of the cost accounting approaches and allocation bases have been determined.

In performing the calculations, one should not seek a level of accuracy greater than that which is required. Immaterial costs can be estimated or omitted.

Responsibility

The responsibility for performing the calculations and providing the functional guidance required rests with the cost accountants.

Tasks

The following tasks apply to the full unit costing of outputs. Certain aspects would be omitted or changed for other applications. For example, Step 3 (depreciation calculation) does not apply to make-or-buy decisions.

1. Obtain the department's operating and capital budgets, (including Basic Pay) for each program, analyzed down to the lowest level of activity in the department's program activity structure. Enter the direct costs for each sub-sub activity on a spreadsheet as illustrated below, column 2.
2. Apply the standard benefits percentage to Basic Pay costs included in each sub-sub activity's costs. This figure is available from the Information and Analysis Division, Staff Relations Branch, Treasury Board Secretariat. (For a full definition, including the current percentage, refer to page 16). Enter on the spreadsheet, column 3.
3. Obtain a list of the historical costs, book values and useful lives of fixed assets associated with each sub-sub activity. Calculate an annual depreciation charge based on historical cost using straight line or a method which is more appropriate to the asset. Enter depreciation in column 4. (Refer to the recommended procedure on depreciation, page 14).
4. Obtain the average value of inventories currently on hand to support each sub-sub activity for the cost of capital calculation. If the inventories are insignificant they may be ignored. Only material values of inventories need be included in calculating cost of capital.
5. Determine a cost of capital by sub-sub activity by applying an appropriate cost of capital percentage to the average net book value of fixed assets and to the average value of inventories (if material). The cost of capital rate would normally be the Consolidated Revenue Fund (CRF) Lending Rate (based on the government's cost of borrowing) which is obtainable from the Crown Corporations Directorate, Treasury Board Secretariat/ Department of Finance. The rate is adjusted monthly. (Refer to "cost of capital", page 14). Enter cost of capital in column 5.
6. Obtain the full costs of services provided at no charge or on a cost recovery basis by other government departments providing central services, such as Public Works Canada and Supply and Services Canada. These costs or standard application factors are available from those departments. These costs should be added to C&A overheads unless they are attributable to particular programs or sub-sub activities. Certain costs of other government departments (OGD) services such as those supplied by the Department of Justice may not be sufficiently material for inclusion in the cost base. Refer to the procedures section of this document for a detailed discussion of the treatment of OGD costs, including the full costing of partially recovered inter-

ACCUMULATION OF COSTS BY SUB-SUB ACTIVITY

Sub-sub activity title and code	Direct costs	Benefits	Depreciation	Cost of capital	Overhead	Total costs
1	2	3	4	5	6	7

departmental charges. N.B.. Exclude charges for OGD services already included in the budgets referred to in 1. above.

7. Allocate C&A overheads, including the costs of services provided by other departments (where they are relevant and material) to the department's operational programs, using appropriate allocation bases, such as person-years, labour costs etc.

8. Allocate program support and C&A overheads for each program to the program's sub-sub activities, using appropriate allocation bases such as person-years, labour costs etc. Enter the total overhead allocated to sub-sub activities in column 6 of the spreadsheet.

9. Total the costs of each sub-sub activity for each program and enter the total in column 7.

10. Obtain a listing of the outputs of each program. Relate the sub-sub activities to the outputs. Where necessary, add several sub-sub activities' costs together to relate them to one type of output. Alternatively, split particular sub-sub activities' costs into segments related to several different types of outputs. Where the costs of a sub-sub activity must be split among several outputs, it should be done using an allocation basis agreed to by program management, such as a fixed percentage allocation. List all sub-sub activities, outputs, bases for allocating sub-sub activities' costs to outputs and the resultant costs of outputs, as illustrated below, columns 1-4.

11. Obtain projected output volumes. These should be average volumes for a number of years rather than a single year's volume or a maximum capacity volume. This will ensure that unit costs do not vary dramatically from year to year and are set at realistic rather than "ideal" levels. Enter volumes on the spreadsheet below, column 5.

12. Divide output costs by volumes to arrive at unit costs. Insert in column 6.

Results

Upon the completion of this step, the unit costing of outputs has been achieved. If all the tasks were performed and costs included as identified above, the result would be a full unit costing of outputs. This may be appropriate in determining full cost recovery rates. For a make-or-buy decision, only those costs that will be affected by the decision are relevant. For a benefit/cost decision of alternative program options, it may not be appropriate to include C&A overheads or even program support. In this case, the direct costs would be attached to the "outputs" or "cost objects" of different options so that a comparison could be made. Direct costs in this instance may include not just operating costs but also capital costs which will change depending on the selected option. (The Treasury Board *Benefit-Cost Analysis Guide* provides a detailed methodology on how to perform such analyses).

COSTING OF OUTPUTS

Output description	Sub-sub activity costs related to outputs	Basis for allocating sub-sub activity costs to outputs	Costs of outputs	Output volumes	Unit costs of outputs
1	2	3	4	5	6

GUIDELINES FOR COSTING – A SUMMARY

Step	Organizational Responsibility	Required Information
1. Define purpose of the cost accounting exercise.	• Departmental top management	• Departmental strategic plans • Relevant Memoranda to Cabinet • User fee revenue plan • Part III of the Estimates • Information needs of management • Central agency circulars, policies and directives • Audit reports
2. Define "outputs" to be costed	• Program and financial managers	• Price lists/fee schedules • Operational planning framework • User fee revenue plan • Part III of the Estimates
3. Determine cost base	• Program and financial managers	• Departmental operating budgets by sub-sub activity • Capital budgets • Fixed assets with historical costs and net book values, by sub-sub activity • Useful lives of assets • Cost of inventories used in program activities, if material • Costs of services provided by other government departments • Costs of employee benefits
4. Determine required cost allocation processes	• Financial management, particularly cost accountants, in consultation with program management	• Hierarchy of costs broken into pools of direct, program support and corporate overhead • CRF Lending Rate
5. Select cost allocation bases	• Cost accountants and program management	• The "cost drivers", which cause each category of costs to be incurred.
6. Perform calculations	• Cost accountants	• Costs, broken down into categories of overhead and direct by sub-sub activity • Allocation bases • Average volumes of outputs

Recommended Costing Procedures

A. Cost Elements to be Considered

Purpose

To set out the types of costs that would normally be included in the cost base for the costing of outputs, and to show how these costs should be categorized.

Application

The costs to be included in the cost base will vary, depending on the purpose of the cost accounting exercise. Accordingly, departments should tailor the procedure to fit the purpose.

Procedure

1. The following are the categories that should be included in the cost base for the full costing of program outputs:

- Direct costs of the sub-sub activities in the operating and capital budgets, including Basic Pay (usually economic objects 0101 and 0102).
- Where the budgets include costs for services provided by OGDs that operate on a partial cost recovery basis, the OGD costs should be augmented to achieve full costs if this is relevant and material to the purpose of the costing. Either an estimate of full costs or a percentage application factor can be obtained from the servicing department.
- Contributions to employee benefits. These include costs borne by Treasury Board Secretariat, by the Department of Labour and by the department itself. Refer to the rate discussed on pages 10 and 16.
- A depreciation charge for fixed assets directly used in the delivery of the outputs (see page 14, "charge for the use of capital assets").
- A cost of capital charge on the assets and inventories used directly in the delivery of the outputs (see page 14, "cost of capital").
- A share of the overhead of the program that is delivering the outputs. The program-specific overhead is referred to as program support overhead and is distinct from a department's overhead associated with corporate services (see corporate and administrative services below).

  The program support overhead that is allocated to an output should include direct costs, depreciation on program support fixed assets (as opposed to fixed assets used directly in delivering outputs) and a cost of capital associated with the program support assets.
- A share of the department's corporate and administrative services (C&A) overhead. C&A overhead consists of the cost of the service branches, which are not part of any of the operating programs. Some of the C&A categories, such as personnel, informatics, finance and administration, fall within the administration program. Others are of a corporate nature, such as senior or executive corporate management. Further categories of C&A overhead include legal services, program evaluation, and audit. C&A overhead that is allocated to an output should include operating costs, depreciation or charge for capital, and cost of capital on C&A assets.
- The full costs of services provided at no charge by other government departments should be included where relevant and material. These costs should be combined with the C&A overheads and follow through the allocations accordingly, unless they can be specifically attributed to a particular program or sub-sub activity. The same principle applies to services that are currently charged for and not already included in the budgets. Examples of services presently provided at no charge by OGD are itemized below along with the providing department or agency. Estimates of these costs can be obtained either in Part III of the Estimates (adjusted to give full costs, if not already on that basis) or from the departments or agencies providing the services.

Costs Incurred For:	**Provided By:**
Accommodation	Public Works
Accounting & cheque issue services	Supply & Services
Legal services	Justice
Space at airports	Transport Canada

2. It is acceptable, indeed often desirable, to use a standard application factor to account for certain costs. As discussed, a benefits percentage can be obtained from the Information and Analysis Division of the Treasury Board Secretariat (see page 10) or from departmental calculations, and applied to the relevant salary dollars. A single departmental C&A factor can be applied to the direct and program support costs to estimate the C&A costs. This factor can be calculated for the department as a whole from data available in Part III of the Estimates, and then applied in particular costing situations. The cost of OGD services can also be estimated for the department as a whole, and a percentage factor derived for future use.

3. There are costs that should be excluded from the cost base for the costing of outputs; for example, costs of the central agencies of government other than insurance costs borne by Treasury Board Secretariat noted in 1 above. These central agency costs do not represent services to the department. They are incurred for monitoring and coordination purposes and are analogous to the activities of a holding company.

B. Charge for the Use of Capital Assets

Purpose

To indicate how a charge for the use of capital assets should be calculated if it is relevant to include it in the cost base for the costing of outputs.

Application

It is appropriate to include a charge for the use of capital in many costing situations. The manner in which this cost is included depends on the purpose of the costing exercise. For example, capital assets should be taken into account in "most efficient organization" decisions by using market values net of salvage, and discounting at an appropriate cost of capital to derive the present value. On the other hand, a depreciation charge is appropriate in those situations that call for the full costing of outputs. Where the historical cost and the acquisition date are not available, appraised value or market value must be used.

Depreciation represents a measure of the fixed assets used in providing outputs. It is a cost that is not generally reflected in a department's accounting records and therefore needs to be specially calculated for costing purposes. It should be noted that the full unit costs including depreciation may fluctuate over time if the size of the capital pool fluctuates substantially. For the purpose of setting user fees, it may be desirable to smooth out these fluctuations. However, this does not affect the necessity of achieving a meaningful full cost, including depreciation.

Procedure

1. For the full costing of outputs, depreciation should be calculated on all fixed assets used directly or indirectly in the provision of outputs.
2. Where depreciation is a relevant cost, it should be based on the historical cost of assets. Where data are not available on historical cost, an appraised or market value could be obtained (keeping in mind the cost-effectiveness of obtaining an appraisal). Appraised values approximate current values. One can determine a straight-line depreciation charge based on the current market value and expected remaining useful life. If the department has information on salvage value and believes it is material, this amount should be deducted from the asset base.
3. The cost base used (historical or market) should be noted with any costing of outputs.
4. In the interests of simplicity and consistency, the method of depreciation used should be straight-line, unless this would materially misrepresent the timing of the benefits derived from the asset.
5. If a depreciation method other than straight-line is used in any costing of outputs, it should be noted and explained.
6. For the purpose of calculating depreciation rates, the useful lives of fixed assets should be estimated, taking into account the physical, technological (including risk of obsolescence) and economic factors that influence the period for which an asset will provide service. In the interest of having similar assets used for similar purposes by different departments depreciated on a relatively consistent basis, standard useful life tables should be used, such as those for equipment disposed of by Crown Assets Disposal Centre.
7. The useful lives used in calculating depreciation, and their source or rationale, should be clearly indicated.

C. Cost of Capital

Purpose

To indicate how cost of capital should be calculated for various costing applications.

Application

Cost of capital should normally be included in the base for the full costing of outputs. This cost is not reflected in the department's own accounting records and therefore needs to be specially calculated for costing purposes. If the cost is immaterial for a particular non-capital-intensive operation, then the department may elect not to include the cost of capital.

Procedure

1. In calculating the full cost of outputs, cost of capital should be calculated on all fixed assets used directly or indirectly in the provision of outputs by departments and on significant inventories held to support the provision of outputs (see the definition of "full costs" in the Glossary, Appendix I).
2. For full costing in support of cost recovery, the cost of capital calculation should be applied to the average net book value or market value (for the year for which the calculation is being performed) of the fixed assets and to the average value of inventories directly and indirectly associated with providing outputs. For make-or-buy decisions, the market value of assets is the relevant measure to use as the base.
3. The cost base used in calculating the cost of capital for fixed assets should be disclosed.
4. For full costing in support of cost recovery, the cost of capital rate to apply should be the CRF Lending Rate (see page 10).

Definitions of Key Terms and Concepts

1. **Activity** – An activity is a component of a program, and is generally an element in a department's "program activity structure".

2. **Activity Base** – The measure of activity used as the denominator in calculating unit costs. Examples include units of output, hours of service, person-years or number of invoices processed.

3. **Allocation Base** – This is the base by which overhead costs may be allocated to direct and program support costs. The base may be an operating variable such as person-years or number of transactions, or it may be a dollar value such as total expenditures.

4. **Allocated Costs** – Costs which cannot be directly attributed to the production or provision of a good or service such as certain fixed costs and which must be allocated on some other basis such as a predetermined percentage or a standard cost factor applied to an appropriate measure of the activity base. Costs allocated in this way generally include administrative overheads, accommodation, shared capital and shared inventories.

5. **Capital Cost** – The cost of an asset with a life of more than one year. Capital costs usually relate to fixed assets that are purchased at specific times for future use over several accounting periods.

6. **Corporate and Administrative Services Overhead** – Corporate and Administrative Services overhead (C&A) costs are costs incurred in support of the operating programs and activities in a department. They are incurred outside program branches, and include the costs of such functions as:

   - senior management,
   - corporate communications,
   - informatics,
   - personnel,
   - finance,
   - administration,
   - legal services,
   - program evaluation,
   - audit.

   C&A costs can be incurred both at headquarters and in the regions.

7. **Cost Allocation** – The assignment of a cost or group of costs to one or more programs, activities or outputs.

8. **Cost Base** – The cost base is the total of costs that are accumulated for allocation to a program, activity or output.

9. **Cost Behaviour** – The response that a cost element has to the effect of a cost driver or multiple cost drivers. For example, a cost may remain stable until a certain level of an operating variable is exceeded, whereupon it will increase (step-costs). Alternatively, costs may be completely fixed or variable with respect to a given cost driver.

10. **Cost Driver** – The factor that determines how a cost will vary (behave) and the rate at which that cost will vary (behave). For example, number of transactions may drive data processing operation costs; person-years may drive personnel costs.

11. **Cost of Capital** – The cost of capital represents the cost to the government of financing the assets used in carrying out its activities.

12. **Cost Pool** – A grouping of costs that have been accumulated. The breakdown into pools may be based on cost category such as corporate and administrative, by organizational entity, by activity or by object of expenditure.

13. **Costs versus Expenditures** – These terms are often incorrectly used interchangeably. Costs are expenses that can be associated with providing a product or service. They may be capital or operating in nature, and once identified with a product or service can be carried in accounting records for several fiscal periods. Expenditures are those funds actually disbursed in a particular period.

14. **Depreciation** – Depreciation is the process whereby the cost of tangible fixed assets is spread over the periods of expected benefits to be received from the use of those assets. It is not a cost that is recorded by most federal government departments.

15. **Direct Costs** – Costs that would only be incurred as a result of the production or provision of a good or service and which are precisely attributable to their provision can be allocated directly to the good or service, and should be relatively straightforward to identify and measure. Normally these direct costs include: direct labour (including employee benefits); direct operating costs (such as travel, professional services, etc); direct material costs;

and capital acquisitions (to the extent that these capital acquisitions will form part of an output).

16. **Employee Benefits** – These include employer contributions to employee benefit plans such as Superannuation, Canada Pension Plan, Quebec Pension Plan, Severance Pay and Unemployment Insurance Contributions paid by departments. They also include costs borne by the Treasury Board Secretariat such as the Disability Insurance and the Dental Plan as well as costs absorbed by the Department of Labour for Workers' Compensation. For simplicity of calculation, a standard percentage can be added to Basic Pay for these employee benefits. At the time of writing of this guide, the figure was 17.1 per cent (this does not include overtime or allowances and premiums). A 1.5 or 3 per cent payroll tax must be added respectively for employees working in Manitoba and Quebec.

17. **Fixed Assets** – Those assets owned by a department, including land, buildings, equipment, furniture and fixtures and motor vehicles. "Fixed Assets" includes both real property and movable assets, but excludes inventories that are consumed in the delivery of services or the manufacture of products.

18. **Full Cost** – The sum of all costs, direct and indirect, incurred by the government in the supply of a good, service, property, or right or privilege, including: services provided without charge by other departments (e.g., accommodation, employer contributions to insurance plans); costs financed by separate authorities (e.g., some employee benefits); the financing costs of inventories; and annualized capital costs, including financing. However, since the primary focus of this guide is full costing for cost recovery, transfer payments have not been included.

19. **Goods and Services (G&S)** – These costs comprise all the categories of operating costs except salaries and benefits.

20. **Historical Cost** – The original cost that was incurred to acquire a particular asset.

21. **Incremental Cost** – A cost that changes as a result of a change in production or a decision.

22. **Market Value** – Current value of the asset as determined by an appraisal or a management estimate.

23. **Output** – A product or service provided by the department.

24. **Product** – A product is a tangible output generated by a departmental program. An example would be a publication produced by Statistics Canada.

25. **Program Support Overhead** – Program support costs are costs of a program incurred in the performance of functions that are not directly involved with service delivery but support service delivery activities. This category includes all supervisory, management and policy personnel within a program branch. These costs may be incurred within the program branches at headquarters and in the regions, and are separate and distinct from corporate and administrative services costs, which are support costs incurred outside the program branches.

26. **Salaries** – Salaries include the base salary, and overtime premiums.

27. **Salvage (Residual) Value** – The salvage value of an asset is that amount of cash inflow which can reasonably be expected to be obtained upon the eventual disposal of a capital asset.

28. **Service** – A service is an intangible output generated by a departmental program. An example would be property management services of Public Works' Realty Management Program.

29. **Sub-sub Activity** – A sub-sub activity is normally the lowest level of activity recognized on a department's program activity structure.

30. **Throughput** – Throughput represents the number of production units or outputs that have been processed through an operation. It may be related to a particular activity, or to an entire service. In a government setting, it may be the number of clients served or applications processed in a given period of time.

31. **Unit Cost** – A cost computed by dividing some total cost by an activity base. The denominator is a measure of activity that is related to total costs incurred.

Case Study

The following case is designed to illustrate full unit costing using the processes identified in these guidelines for costing of outputs. The case involves the fictitious Department of Sports and Leisure. Schedules have been set up to display the methods of cost pooling and the allocation of costs to sub-sub activities and outputs.

Departmental Programs, Activities and Outputs

The flow of departmental activities to which costs will be attached is shown in the chart on page 18. Referring to the levels of the organization that were discussed in the guidelines section of this report, we begin with the department itself, which is *Sports and Leisure*. Within the department, we define the organizational levels and the terms we are using to describe them, as a given department may not use these exact terms in the context intended.

Corporate and administrative services are depicted at the top of the chart because costs at this level are incurred on behalf of all operational entities within the department.

Next we have the program level, which indicates that a group of programs make up the total output of the department. In this example we explore the costing methodology with respect to one of two programs in this department, namely the recreation program. This level of the chart represents program support costs. These are overheads which are incurred solely for a particular program.

Within each program there will normally be a set of activities which together form the program. Referring to the chart, one can see that we have only one activity in the recreation program. It is also called Recreation and is one of two activities in the department as a whole. In turn, the recreation activity is broken down into two sub-activities. The one pertinent to our case is aquatics. Normally, a department would tend to have five to six programs with numerous program activities and sub-activities, but we are presenting our fictitious department this way in order to simplify the example.

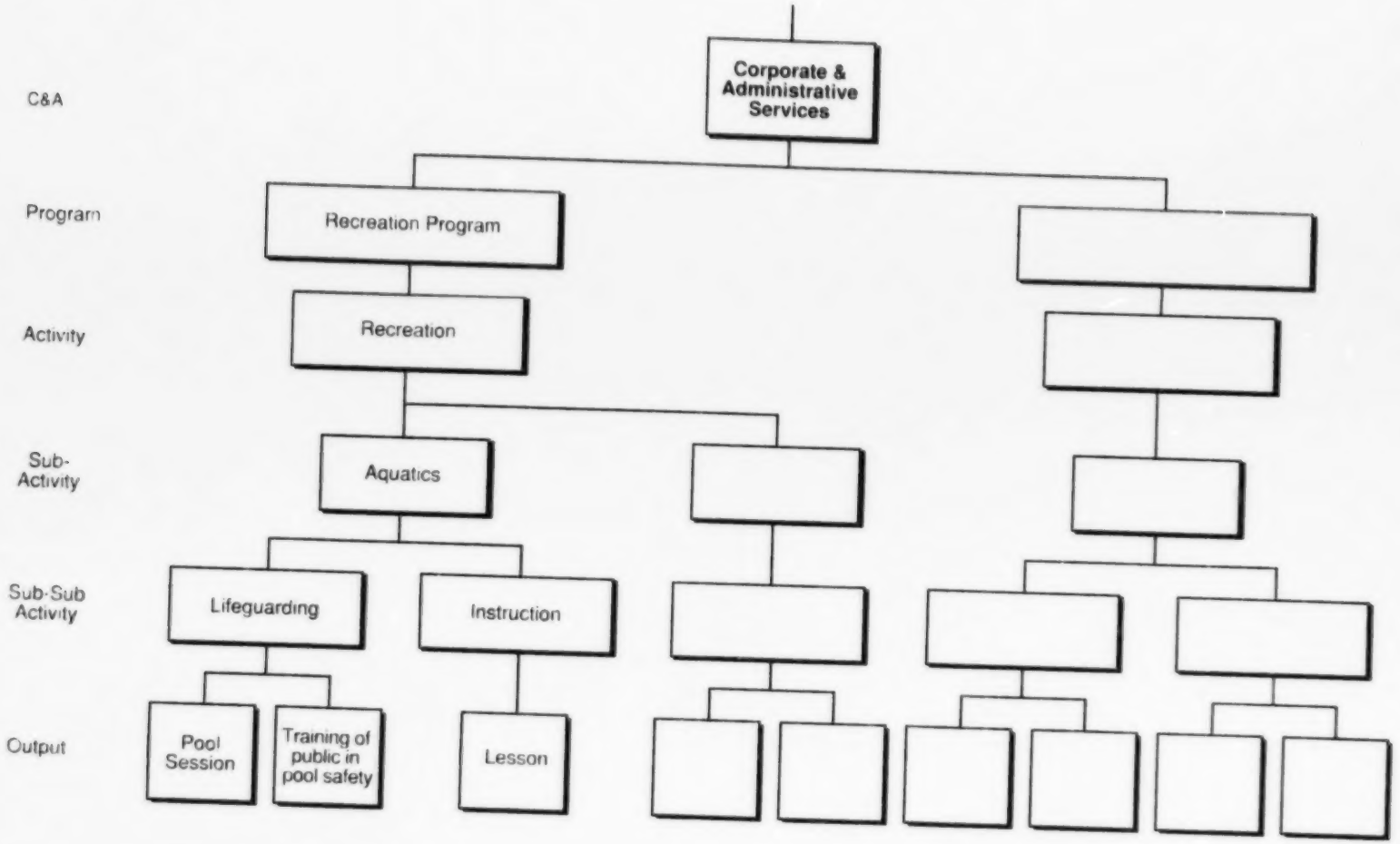
Below the sub-activity level we have sub-sub activities that produce specific outputs. The sub-sub activities we have identified are lifeguarding and instruction.

We have identified two outputs requiring costing within lifeguarding, namely lifeguarding pool sessions and the training of the public in pool safety. The output of the instruction sub-sub activity is lessons.

In the following schedules we define a *simplified* data base of cost figures and operational statistics that are used to display an example of cost pooling and cost allocation to sub-sub activities and outputs.

ORGANIZATION CHART

SPORTS & LEISURE DEPARTMENT



Schedule 1: SPORTS AND LEISURE DEPARTMENT BASE DATA

Below we provide dollar values for major cost components at the various levels in the organization. These include corporate and administrative services (C&A) costs, program support, direct costs and the cost of fixed assets to be depreciated. We also provide key operating variables such as person-years, by which the costs will be allocated. These arbitrary cost figures and operational statistics are completely fictitious and have been presented in order to illustrate the processes identified in the guidelines for costing of outputs.

Salaries and Other Operating Costs	**($ 000)**
Departmental C&A	3,000
Recreation program support	600
Lifeguarding sub-sub activity	4,500
Instruction sub-sub activity	1,000

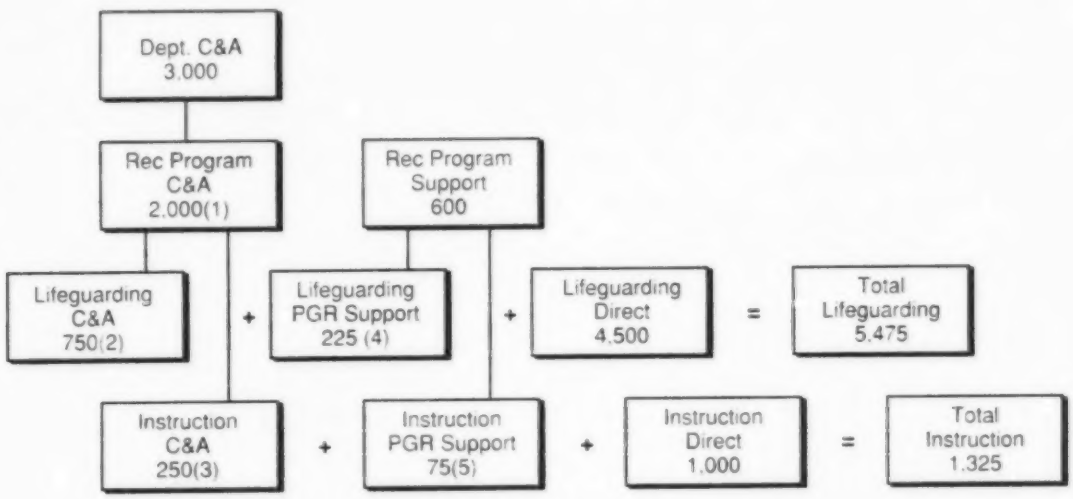
Historical Value of Assets		**($ 000)**
Recreation activity	(assuming all purchased at the beginning of this year and used solely in aquatics sub-activity)	3,000
Depreciation rate		20%
Cost of capital		10%

Person-Years	
Total department	600
Recreation program	400
Lifeguarding	150
Instruction	50
Other sub-activity in Recreation Program	200

Output Operation Statistics		
Lifeguarding:	number of two-hour pool sessions	100,000
	hours of public safety training	50,000
Instruction:	number of lessons	50,000

Schedule 2: ALLOCATION OF CORPORATE AND ADMINISTRATIVE AND PROGRAM SUPPORT COSTS TO SUB-SUB ACTIVITIES

The following graphic shows the allocation of corporate and administrative and program support costs to sub-sub activities. For the purpose of this case study, person-years were deemed to be the most appropriate basis for the allocation of these costs. As such, C&A costs are allocated to the recreation program and subsequently to the sub-sub activities of lifeguarding and instruction based on person-years. Likewise, recreation program support costs are allocated to lifeguarding and instruction based on person-years.



Notes

(1) $\frac{400}{600}$ PYs x 3,000 = 2,000

(2) $\frac{150}{400}$ PYs x 2,000 = 750

(3) $\frac{50}{400}$ PYs x 2,000 = 250

(4) $\frac{150}{400}$ PYs x 600 = 225

(5) $\frac{50}{400}$ PYs x 600 = 75

Schedule 3: CALCULATION OF DEPRECIATION AND COST OF CAPITAL AQUATICS ACTIVITY

The following illustrates the calculation of depreciation and cost of capital for the aquatics sub-activity. Depreciation is calculated for the aquatics sub-activity by applying a hypothetical depreciation rate (20 per cent) to the historical value of assets ($3 million). In a more detailed example, separate rates would be applied to different categories of assets such as buildings and machinery and equipment. We have also calculated the cost of capital by applying an interest rate (the CRF Lending Rate – in this example, 10 per cent) to the historical net book value of assets ($3 million less one half of $600,000 = $2.7 million). Both depreciation and cost of capital have been allocated between the sub-sub activities within aquatics. In this case, we base this allocation on the subtotal of other costs, shown in Schedule 2. This is because lifeguarding and instruction use the same asset base. If they had used different assets, we would have allocated the depreciation and cost of capital based on the relative proportion of asset net book values used in each sub-activity.

1 – DEPRECIATION ($ 000)

a) Calculation

Historical cost – aquatics		3,000
x Depreciation rate		20%
	=	600

b) Allocation To Sub-sub Activities Based On Subtotal Of Other Costs

Lifeguarding	$\frac{5475}{6800} \times 600 = 483$
Instruction	$\frac{1325}{6800} \times 600 = 117$

2 – COST OF CAPITAL ($ 000)

a) Calculation

Historical cost – (Average net book value for the year)	$3,000 - \frac{600}{2} =$	2,700
x Cost of capital rate		10%
	=	270

b) Allocation To Sub-sub Activities Based On Sub-Total Of Other Costs

Lifeguarding	$\frac{5475}{6800} \times 270 = 217$
Instruction	$\frac{1325}{6800} \times 270 = 53$

Schedule 4: AQUATICS SUB-ACTIVITY: ACCUMULATION OF COSTS BY SUB-SUB ACTIVITY ($000)

Below we show an accumulation of the various cost categories by sub-sub activity. The direct, program support, and C&A costs are drawn from Schedule 2. Depreciation and cost of capital were calculated and discussed in Schedule 3. Total costs of the aquatics sub-activity, which are about $7.7 million, are comprised of roughly $6.2 million for the lifeguarding sub-sub activity and $1.5 million for the instruction sub-sub activity.

SUB-SUB ACTIVITY	DIRECT COSTS	PROGRAM SUPPORT	C&A	SUBTOTAL	DEPRE-CIATION	COST OF CAPITAL	TOTAL
Lifeguarding	4,500	225	750	5,475	483	217	6,175
Instruction	1,000	75	250	1,325	117	53	1,495
	5,500	300	1,000	6,800	600	270	7,670

Schedule 5: CALCULATION OF TOTAL UNIT OUTPUT COSTS

The final step in the costing exercise is to perform a full costing of outputs. The related calculations for this illustrative case are shown below. Here we take the total costs for each sub-sub activity, drawn from Schedule 4, and apply them over the units of output identified in Schedule 1.

In the case of lifeguarding, hours were selected as the lowest common denominator to be used as the basis for allocating costs to outputs. One of the outputs is training of the public in pool safety, which can be quantitatively expressed in terms of hours of training. The other output, pool sessions, is translated into hours by multiplying the number of sessions by the hours per session. Total costs are divided by total hours to yield cost per hour. This is adjusted for the number of hours per pool session in arriving at the total cost per pool session. The cost per hour directly represents the cost per public safety training hour. In the case of instruction, lessons are the only output. Total costs are simply divided by total number of lessons to derive the cost per lesson.

1 – Lifeguarding

Total costs = $6,175,000

Total hours	
100,000 pool sessions x 2 hours each	= 200,000
Hours of public safety training	= 50,000
	250,000

Total cost per lifeguarding hour	= $ 24.70
Total cost per pool session ($24.70 x 2)	= $ 49.40
Total cost per hour of public safety training	= $ 24.70

2. Instruction

Total cost	= $1,495,000
Total number of lessons	= 50,000
Total cost per lesson	= $ 29.90

Conseil du Trésor du Canada
Contrôleur général

Treasury Board of Canada
Comptroller General

Guide pour l'établissement des coûts des extrants

au Gouvernement du Canada

Canada

Guide pour l'établissement des coûts des extrants

au Gouvernement du Canada

Bureau du Contrôleur général
février 1989

Publié par la
Division des communications
Conseil du Trésor du Canada

Avant-propos

Le but de ce guide est d'aider les ministères et les organismes à répondre à toutes sortes de demandes d'analyses fondées sur les coûts. De nombreuses études, notamment les Commissions royales Glassco et Lambert, le Groupe de travail chargé de l'examen des programmes et le vérificateur général dans son «Étude de la gestion et du contrôle financiers» menée en 1987, ont souligné la nécessité d'améliorer les politiques et les pratiques d'établissement des coûts pour faciliter l'évaluation du rendement et appuyer le processus décisionnel. On a constaté également que, étant donné leurs innombrables besoins internes, les ministères doivent disposer de renseignements pertinents sur les coûts. Ces renseignements sont aussi indispensables pour mener à bien certaines initiatives importantes du gouvernement. Disposer de bons renseignements sur les coûts est essentiel pour effectuer des analyses sur la production de recettes et le recouvrement des coûts, faire des comparaisons de coûts entre la prestation interne d'un service et le recours à l'entreprise privée pour ce faire, décider des investissements à faire et évaluer l'efficience et l'efficacité des programmes.

Chaque ministère a ses propres besoins d'information. Une seule série de règles sur l'établissement des coûts ne pourrait satisfaire à tous ces besoins. Toutefois, un recours approprié aux concepts et pratiques détaillés dans ce guide devrait aider grandement à établir, dans toute l'administration fédérale, une méthode uniforme d'établissement des coûts et de comptabilité analytique.

Gérard Veilleux,
Secrétaire du
Conseil du Trésor

J.A. Macdonald,
Contrôleur général

Table des matières

Introduction 1

1 **Comment utiliser ce guide dans divers cas d'établissement des coûts** 3

2 **Lignes directrices pour établir les coûts des extrants** (six étapes) 5

3 **Procédures recommandées pour l'établissement des coûts** 13

- A. Éléments de coût à prendre en considération
- B. Imputations pour l'utilisation des immobilisations
- C. Coût du capital

4 **APPENDICES** 17

- I. Définitions
- II. Étude de cas

Introduction

Le présent guide sert de modèle pour établir les coûts des extrants dans des situations diverses, notamment pour déterminer des taux pour le recouvrement des coûts et l'établissement du coût des résultats à l'intérieur du cadre de planification opérationnelle. À cette fin, ce guide fournit une définition des termes et concepts clés de la comptabilité analytique. On y trouve aussi les étapes à suivre habituellement pour déterminer les coûts des extrants, les décisions qui doivent être prises à chacune des étapes ainsi que les éléments de coût et les calculs qui étayent ces décisions. La dernière partie présente une étude de cas.

Le guide compte quatre sections:

1 – La première indique comment utiliser ce guide dans divers cas d'établissement des coûts.

2 – La deuxième énonce des lignes directrices pour établir les coûts des extrants. Les ministères y verront les différentes étapes à suivre pour établir les coûts des extrants.

3 – Dans la troisième, on recommande une façon d'aborder certaines questions de comptabilité analytique que soulève habituellement le processus de détermination des coûts des extrants. On espère assurer ainsi l'utilisation d'une méthode uniforme dans toute l'administration fédérale.

4 – Enfin, la quatrième section réunit deux appendices:

l'appendice I	définit, à des fins d'uniformité, les termes et concepts clés de l'établissement des coûts;
l'appendice II	présente une étude de cas pour illustrer la façon d'appliquer les lignes directrices.

Ce guide est conçu pour aider les ministères à assumer leurs responsabilités en matière de comptabilité analytique. On y trouvera des lignes directrices, et non des directives. Suivant la nature de leurs opérations, la raison d'être de l'établissement des coûts ou encore l'état d'avancement de leurs procédés et systèmes de comptabilité analytique, les ministères peuvent recourir à d'autres méthodes d'établissement des coûts que celles suggérées dans ce guide.

Comment utiliser ce guide dans divers cas d'établissement des coûts

Les concepts dont ce guide fait état s'appliquent à tous les cas de comptabilité analytique. Les éléments de coût qui doivent être pris en considération dans une situation donnée dépendent toutefois de l'utilisation des renseignements qui seront fournis sur les coûts. Des lignes directrices distinctes seront publiées pour certaines applications de comptabilité analytique, par exemple la comparaison de la prestation des programmes dans le secteur privé et dans le secteur public.

Bien qu'il soit recommandé, dans ce guide, d'utiliser la méthode du coût total pour certaines applications, il est essentiel de ne pas perdre de vue les coûts dont la responsabilité relève directement du gestionnaire. Toute attribution des frais généraux du ministère à un centre de responsabilité particulier doit être inscrite sous une rubrique différente de celle portant sur les coûts dont le contrôle relève du gestionnaire.

Voici une brève description des principales applications de comptabilité analytique au sein de l'administration fédérale, avec une indication des coûts connexes dans chaque cas.

Recouvrement des coûts

Le recouvrement des coûts veut dire fixer les frais d'utilisation qui permettront de couvrir, en tout ou en partie, les coûts inhérents à la fabrication d'un produit ou à la prestation d'un service plutôt que de financer intégralement le produit ou le service à partir des recettes fiscales générales. L'établissement du coût total des extrants pour appuyer les décisions de tarification ne signifie pas nécessairement qu'on recouvrera tous les coûts. Le recouvrement partiel des coûts peut être justifié dans le cas de certaines politiques ou de certains programmes, ou encore pour des raisons administratives. Pour savoir comment établir les taux, on se référera à l'ébauche pour consultation émise par le Conseil du Trésor sur la question des droits et frais d'utilisation externes.

Lorsque le recouvrement total des coûts est indiqué, on tiendra compte des coûts directs, des frais généraux, de la dépréciation des immobilisations et du coût du capital aux fins de l'établissement des coûts. Le glossaire à la fin de ce document donne une définition du coût total.

Détermination de l'organisation la plus efficiente (faire ou faire faire)

Le ministère détermine d'abord combien il lui coûte, au total, de fournir un service de la façon la plus efficiente. Une fois ce calcul effectué, on examine les différentes possibilités de prestation de ce service.

Par exemple, on peut déterminer lequel, du secteur public ou du secteur privé, peut s'acquitter le mieux, au meilleur coût, de la prestation d'un service ou de la fabrication d'un produit. Pour ce faire, on n'utilise que les coûts qui varient d'une option à l'autre.

Il faudra consulter le guide provisoire du Conseil du Trésor intitulé «*Approche de l'organisation la plus efficiente*» pour connaître les coûts à inclure dans les calculs et la façon de les déterminer.

Décisions concernant le niveau de service

Les gestionnaires doivent déterminer le niveau de service qui doit être offert aux utilisateurs. À cette fin, les coûts dont ils tiendront compte seront ceux qui varient selon le niveau de service offert. Par exemple, il se peut qu'un abaissement du niveau de service réduise le nombre d'années-personnes requises et les coûts connexes. Cela peut aussi modifier la charge de travail du personnel de soutien administratif et les coûts qui s'y rattachent. On ne tiendra pas compte des frais hors caisse, comme la dépréciation, si on effectue l'analyse pour déterminer les répercussions en matière de financement; mais si l'analyse sert à donner un aperçu des incidences économiques des différentes solutions envisagées, les frais hors caisse seront alors pris en considération.

Décisions basées sur les avantages et les coûts

Les analyses avantages-coûts servent à évaluer diverses alternatives et prendre des décisions: savoir si on doit implanter ou non un programme, décider d'acquérir ou non un bien, ou définir le type de bien à acquérir. On tiendra compte, pour ce genre de décisions, des coûts qui varient d'une option à l'autre. Habituellement, les frais hors caisse, comme la dépréciation, n'entreront pas en ligne de compte. Si, pour évaluer les avantages et les coûts, on doit prendre en

considération le coût d'acquisition ou d'aliénation d'un bien, il faudra appliquer la méthode de calcul de la valeur actuelle nette aux mouvements de trésorerie afin de comparer les différentes possibilités. S'il existe déjà une infrastructure générale et que celle-ci ne subira pas de modification quelle que soit l'option choisie, alors les coûts connexes ne sont pas pertinents. Le *Guide d'analyse avantages-coûts* du Conseil du Trésor décrit en détail les coûts et les méthodes qu'il faut retenir.

Décisions concernant les investissements

C'est l'acquisition de biens qui est en cause ici; en quelque sorte, il s'agit aussi de décisions concernant les avantages et les coûts. Les décisions à prendre dans ce domaine s'appuient habituellement sur le coût du cycle de vie du bien, c'est-à-dire le coût en capital et le coût d'exploitation, calculé d'après la durée utile du bien. Ces données aident les décideurs à déterminer le moment où il faudra remplacer le bien et par quel type de bien il faudra le remplacer.

Cadre de planification opérationnelle (CPO)

Les lignes directrices énoncées dans ce guide qui touchent la comptabilité analytique peuvent être utilisées pour l'établissement des coûts des résultats à l'intérieur du CPO ainsi que pour l'élaboration des indicateurs de rendement connexes. Il est approprié, lors de la présentation du CPO au Conseil du Trésor, de décrire les principes de comptabilité analytique sur lesquels se fonde le cadre proposé.

Lignes directrices pour établir les coûts des extrants

Par coûts, on entend ici les ressources dépensées pour obtenir un résultat particulier, tel un service, un produit ou un bien, les dépenses en cause pouvant s'étendre sur plusieurs exercices. L'expression «comptabilité analytique» désigne les procédés suivant lesquels les ressources sont attribuées aux résultats.

C'est dans les ministères que se trouve l'information nécessaire à la comptabilité analytique. On peut la tirer des données utilisées pour contrôler les crédits et les affectations. Il faut cependant organiser ces données et les façonner sous une forme utile à la gestion du processus décisionnel.

L'établissement des coûts des extrants se fait en six étapes:

- établir la raison d'être de l'établissement des coûts;
- définir les extrants à chiffrer;
- déterminer la base de coûts;
- déterminer les procédés nécessaires pour répartir les coûts;
- choisir les bases de répartition;
- effectuer les calculs.

Étape 1: Établir la raison d'être de l'établissement des coûts

Une étape préliminaire importante de tout exercice d'établissement des coûts consiste à savoir pourquoi on le fait; autrement dit, savoir quelle décision l'établissement des coûts devrait étayer. Les types de coûts dont on tiendra compte, le niveau de détail requis et la rigueur du procédé d'attribution des coûts varieront suivant la façon dont on utilisera l'information pertinente.

Responsabilité
La responsabilité d'établir la raison d'être de l'établissement des coûts incombe à la haute direction du ministère. Le comptable de prix de revient doit s'assurer qu'il comprend bien les décisions pour lesquelles la haute direction a besoin de comptabilité analytique. Il revient aux gestionnaires de tous les niveaux de connaître les décisions qui influeront sur les coûts et de susciter des méthodes d'établissement des coûts qui fourniront de meilleurs renseignements pour étayer ces décisions.

Tâches
Suivant l'application de l'établissement des coûts, le comptable de prix de revient devra obtenir et examiner les documents suivants:

- les instruments de planification stratégique et opérationnelle du ministère, en particulier le CPO (cadre de planification opérationnelle); souvent, ce dernier contient la meilleure description officielle des extrants, sous forme de résultats clés, et des indicateurs de rendement;
- les mémoires au Cabinet pertinents, tels ceux sur le recouvrement des coûts, sur les changements de programme, sur la modification du niveau de service, etc.;
- le «plan de recettes découlant de la facturation de frais d'utilisation» qui doit normalement accompagner la présentation au Conseil du Trésor du plan opérationnel pluriannuel (POP) et qui devrait constituer la meilleure source de renseignements sur les mesures de recouvrement des coûts;
- la Partie III du Budget des dépenses;
- les directives et les circulaires pertinentes des organismes centraux.

En outre, le comptable de prix de revient devra probablement interroger les gestionnaires pour clarifier les besoins.

Résultat
Cette première étape du processus d'établissement des coûts devrait produire un sommaire des «besoins de l'utilisateur», établissant ainsi:

- les raisons pour lesquelles la comptabilité analytique est requise au ministère;
- les types particuliers de décisions que la comptabilité analytique devra appuyer;
- en termes conceptuels, les types de renseignements sur les coûts dont on a besoin pour étayer chaque type de décision;
- la fréquence à laquelle il faudra produire cette information.

Ce document sur les «besoins de l'utilisateur» devrait être soumis à l'examen et à l'approbation de la haute direction du ministère.

Étape 2: Définir les extrants à chiffrer

La comptabilité analytique, au gouvernement, sert habituellement à déterminer les coûts des extrants, qui sont des services ou des produits. Ceux-ci sont au centre de décisions comme celle d'établir des droits d'utilisation (suivant un principe de recouvrement total des coûts ou un autre principe) ou de fixer des niveaux de service.

La définition des extrants est une étape importante du processus d'établissement des coûts, car les extrants représentent le but ultime de tous les déboursés et ils influent sur la conception des procédés de comptabilité analytique.

Responsabilité

La définition des extrants aux fins de la comptabilité analytique est une responsabilité conjointe des gestionnaires de programme et des gestionnaires des finances. Les premiers connaissent mieux la nature des extrants de leur programme, et les seconds peuvent mieux fournir des conseils sur la faisabilité de la comptabilité analytique (y compris le coût), des diverses définitions possibles des extrants aux fins de l'attribution des coûts. La participation des uns et des autres variera d'un ministère à l'autre, suivant le partage des responsabilités qui y prévaut et la situation particulière de chacun.

Tâches

Les comptables de prix de revient et les gestionnaires de programme du ministère devraient définir clairement et dans tous les détails les extrants à chiffrer. Une structure menant du programme aux extrants, en passant par les activités, devrait être élaborée. Exemple:

Afin de faciliter la mise au point de la hiérarchie programme-activités-extrants, les gestionnaires de programme et les comptables de prix de revient devraient examiner les documents suivants:

- le CPO du ministère, qui définit les résultats clés et la structure des activités de programme;
- le plan de recettes découlant de la facturation de frais d'utilisation qui définit les services pour lesquels on prélevera des droits d'utilisation;
- les listes de prix et les barèmes de droits pour les biens et services fournis par le ministère.

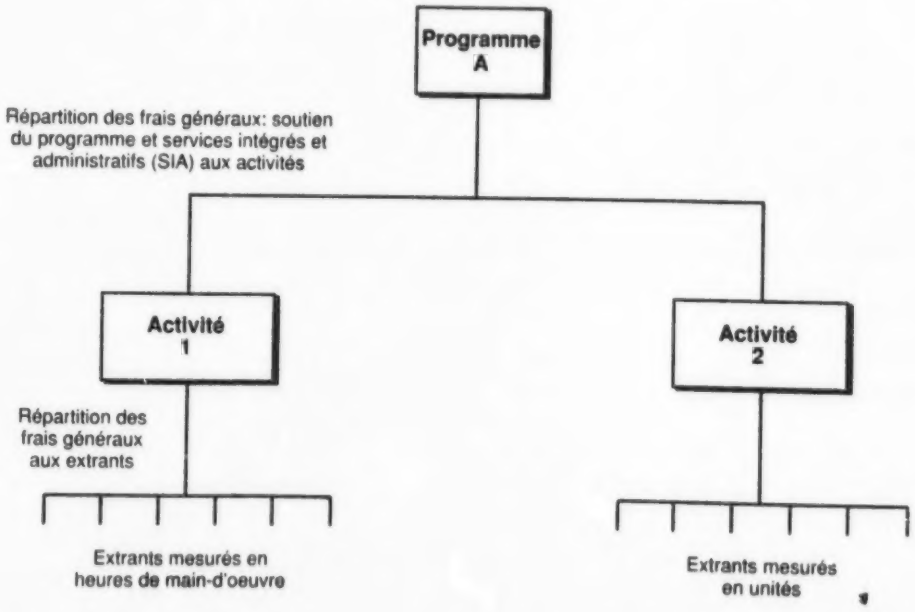
Résultat

Le résultat de cette étape devrait être une structure programme-activités-extrants qui précise les activités qui mènent à chacun des extrants.

Voir des exemples d'une telle structure, au haut de la page 7, (qui ne font qu'illustrer ici notre propos, sans nécessairement refléter la réalité):

En général, un programme comptera plusieurs activités et extrants. Il faudra schématiser la structure de chacun. Dans certains cas, une activité générera plusieurs extrants, ou plusieurs activités contribueront ensembles à produire un même extrant. Ces relations entre les activités et les extrants doivent être schématisées aussi précisément que possible. Lorsque la structure des activités compte plusieurs couches (jusqu'au niveau des sous-sous-activités ou un niveau inférieur), il faut en tenir compte en établissant son schéma.

STRUCTURE PROGRAMME – ACTIVITÉS – EXTRANTS



Ministère	Programme	Activité	Sous-activité	Extrant
Transports	Transport aérien	Aviation	Services de navigation aérienne	Des services aux transporteurs qui utilisent l'espace aérien canadien
Travaux publics	Services de l'immobilier	Gestion des biens immobiliers	Entretien des installations	Un mètre carré d'espace entretenu
Énergie, Mines et Ressources	Levés et cartographie	Cartographie	Dessin	Une carte géographique

Étape 3: Déterminer la base de coûts

Au cours de cette étape, il faut rassembler tous les coûts qui sont pertinents à l'établissement des coûts des extrants pour une application donnée. Voici les types de coûts qu'il faudrait étudier pour voir s'il y a lieu de les inclure dans la base de coûts:

- frais directs du programme;
- frais généraux de soutien du programme;
- frais généraux des services intégrés et administratifs (SIA);
- coûts des biens et services fournis gratuitement par d'autres ministères, notamment les ministères de services communs comme Travaux publics;
- amortissement des immobilisations utilisées directement ou indirectement pour produire les extrants;
- coût du capital associé aux immobilisations utilisées directement ou indirectement pour produire les extrants;
- coût des taxes de vente provinciales payées par le Centre de fiscalité intergouvernementale pour le compte du ministère.

Toutes ces catégories de coûts sont définies à l'appendice I, «Termes et concepts clés». Les procédures recommandées pour classer les coûts par catégories et pour calculer l'amortissement et le coût du capital sont exposées à la Section 3, «Procédures recommandées pour l'établissement des coûts».

Responsabilité

La responsabilité d'établir la base de coûts aux fins de la comptabilité analytique incombe d'abord au personnel de la gestion financière du ministère, en particulier aux comptables de prix de revient. Les gestionnaires de programme pourront toutefois aider ces derniers à identifier les catégories de coûts applicables à chaque extrant et à établir la pertinence des coûts.

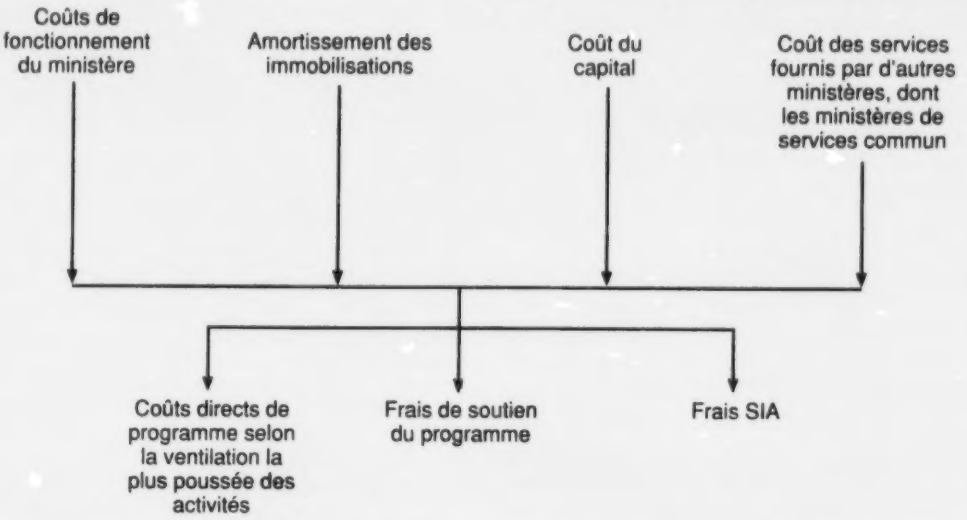
Tâches

Voici les tâches à remplir pour établir une base de coûts et déterminer les catégories de coûts connexes (le degré de précision des données sera fonction du coût de la collecte de ces données).

- Obtenir une copie des budgets de fonctionnement et des immobilisations du ministère pour chaque programme, ventilés par programme et par activité jusqu'au plus bas niveau de détail possible (notamment les sous-activités ou sous-sous-activités). Nota: D'ordinaire, de l'article courant 01, on n'inclura au départ que la rémunération de base (soit habituellement les articles économiques 0101 et 0102).
- Obtenir le pourcentage actuel des avantages sociaux communs qui devra être appliqué à la rémunération de base. Voir en page 10 la façon d'obtenir ce pourcentage.
- Déterminer quels coûts inscrits dans les budgets sont des frais directs, lesquels ont trait au soutien du programme et lesquels concernent les SIA. Cela peut nécessiter des entrevues, en particulier pour ventiler les coûts entre coûts directs et frais de soutien du programme. Voir en page 17 la définition de «coûts directs».
- Voir à ce que tous les coûts soient classés dans une des trois catégories principales.
- Obtenir un relevé du coût et de la valeur comptable nette des immobilisations du ministère, y compris les terrains, les bâtiments et les biens meubles, tels le matériel, les ordinateurs et les véhicules automobiles. Ventiler, par programme et par activité, jusqu'au même niveau de détail que les frais directs du programme. (Les immobilisations sont définies à l'appendice I.)
- Déterminer la durée de vie utile des immobilisations, calculer leur amortissement et ajouter ce coût aux autres frais par sous-sous-activité.
- Déterminer la valeur moyenne de toute quantité importante de stocks ou d'approvisionnements détenus spécifiquement pour les extrants à chiffrer.
- Appliquer le pourcentage prescrit du coût du capital à la valeur comptable nette des immobilisations et à la moyenne des stocks ou approvisionnements détenus, s'ils sont importants. Ajouter le coût du capital ainsi calculé aux frais du programme et à l'amortissement.
- Obtenir l'information nécessaire sur les coûts des services fournis par d'autres ministères et ajouter ces frais à la catégorie pertinente des coûts du ministère. (Voir la page 13 pour plus de renseignements à ce sujet.)

Résultat
À cette étape du processus, les éléments de coût à prendre en considération aux fins de l'établissement des coûts seront regroupés puis répartis entre les trois principales catégories: SIA, frais de soutien du programme et frais directs. Les frais directs seront ventilés par sous-sous-activité ou en fonction du niveau approprié de détail des activités.

On peut illustrer la chose comme suit.



Étape 4: Déterminer les procédés nécessaires pour répartir les coûts

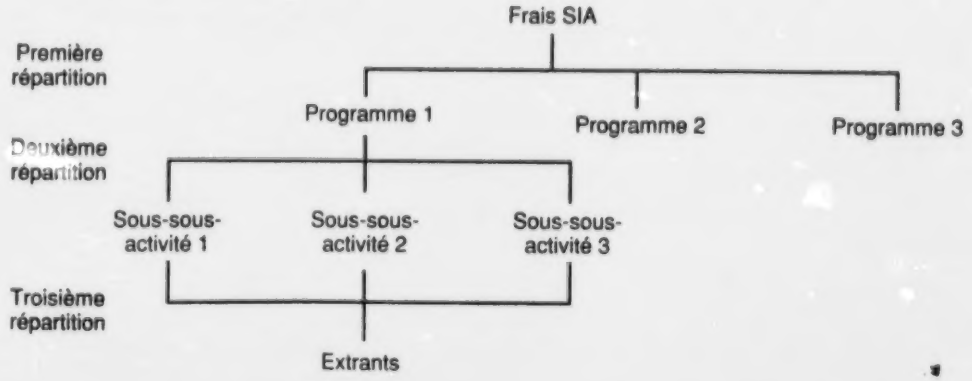
L'étape suivante du processus d'établissement des coûts consiste à préciser les modalités d'affectation des coûts en fonction de ce qu'ils représentent, c'est-à-dire les extrants.

Règle générale, la répartiton du coût total des extrants comporte trois volets:

1. la répartition des frais SIA aux programmes;
2. la répartition des frais SIA et des frais de soutien de chaque programme au niveau le plus poussé de ventilation des activités pour lequel on a des coûts directs (sous-sous-activité);
3. la répartition aux extrants du coût total des activités (après celle des frais SIA et des frais de soutien du programme).

Le diagramme d'en bas illustre ces trois volets.

Sur le plan de la comptabilité analytique, les frais généraux constituent souvent une question complexe. En premier lieu, chaque organisation applique ses propres définitions et modes de ventilation des frais généraux. Une organisation donnée pourrait considérer une dépense comme faisant partie de ses frais généraux, tandis qu'une autre l'imputerait à ses coûts directs. De même, certains éléments de frais généraux pourraient être considérés comme des frais SIA ou des frais de soutien du programme selon la structure de l'activité entraînant ces frais généraux et le service dont elle relève, ce qui varie d'une organisation à l'autre. Deuxièmement, la répartition des frais généraux requiert beaucoup de jugement. Les «bonnes réponses» sont rares, mais l'application d'hypothèses raisonnables devrait déboucher sur de saines pratiques d'établissement des coûts.



Responsabilité
Le choix des mécanismes de répartition des coûts relève des gestionnaires financiers du ministère, plus précisément des comptables de prix de revient. Toutefois, cet exercice devra s'appuyer sur des consultations poussées avec les gestionnaires de programme, surtout au sujet des modalités de répartition des coûts aux extrants.

Tâches
Les tâches suivantes servent à préciser les modalités appropriées de répartition des coûts.

- Déterminer si les sous-sous-activités de chaque programme sont suffisamment homogènes pour procéder à une répartition directe des frais généraux ou si ces derniers devraient d'abord faire l'objet d'un regroupement intermédiaire. Cette étape serait nécessaire pour un programme qui comporterait des activités tellement différentes qu'il serait pratiquement impossible d'imputer globalement les frais généraux à chacune d'elles.

  Par exemple, s'il faut mesurer certains extrants d'un programme en fonction du nombre d'unités et d'autres selon le nombre d'heures de travail, il sera impossible d'imputer les frais généraux de manière uniforme. Il faudrait alors commencer par répartir ces frais entre les éléments de programme qui produisent les deux types d'extrants, puis les ventiler entre ces derniers.
- Examiner les relations entre les sous-sous-activités et les extrants. Déterminer s'il existe un critère commun mesurable (comme le nombre d'heures de travail) permettant de rattacher les coûts des activités aux extrants, ou s'il serait préférable de procéder suivant le bon sens.

  Par exemple, si les services dispensés par un programme se mesurent d'après le nombre d'heures de travail ou d'utilisation d'une machine, il serait relativement facile d'en établir le coût. Par contre, s'il n'existe pas de lien direct entre les intrants et lesdits services, comme dans le cas de la production de données, il serait sans doute préférable d'impartir les coûts d'après le bon sens.

Résultat
Ce processus débouche sur un document énonçant les catégories de coûts à prévoir aux fins de répartition et décrivant la marche à suivre pour établir un lien entre ces catégories de coûts et les extrants. Ce document précisera le cheminement des coûts depuis leur saisie au sein du ministère jusqu'à leur répartition aux extrants.

Étape 5: Choisir les bases de répartition

L'étape 4 ayant permis d'établir les mécanismes nécessaires pour répartir les coûts, la présente étape en précisera les bases de répartition. Comme il a été souligné à l'étape 4, la répartition permet de relier les coûts aux extrants et comporte normalement trois étapes si elle est effectuée de façon intégrale:

- la répartition des frais généraux SIA aux programmes;
- la répartition des frais généraux de soutien du programme et de sa part des frais généraux SIA aux sous-sous-activités;
- la répartition aux extrants du coût total des sous-sous-activités.

Aux fins de ces répartitions, il convient de définir des bases de répartition représentatives des liens entre les coûts en cause et les programmes, activités ou extrants auxquels ils sont imputés.

Responsabilité
Il incombe aux comptables de prix de revient ou aux agents financiers compétents du ministère de choisir les bases les plus appropriées de répartition des coûts. Il leur faudra consulter les agents de programme pour comprendre les facteurs qui engendrent les coûts à répartir.

Tâches
Les tâches à exécuter pour choisir les bases de répartition des coûts sont exposées séparément pour chacune des principales catégories.

a) Répartition des frais généraux SIA aux programmes

- Obtenir une liste des principaux éléments des frais SIA, tels que finances, personnel, informatique, etc. (Voir une définition complète des frais généraux SIA à l'appendice I.)
- Rencontrer un représentant de chaque direction responsable des frais généraux SIA pour préciser l'élément opérationnel qui est à l'origine de cette catégorie de frais généraux. Par exemple, dans le cas de la Direction du personnel, il peut s'agir du nombre d'années-personnes, tandis que pour les services financiers, cela pourrait être les dépenses brutes.
- À partir de ces entrevues, déterminer s'il convient d'établir une ou plusieurs bases pour répartir les frais généraux SIA entre les programmes. Par exemple, on pourrait peut-être utiliser une seule base, comme le nombre d'années-personnes affectées à chaque programme, si cela constitue le principal élément de coût et si l'utilisation d'une approche plus complexe n'entraînerait pas de différence notable.
- Par ailleurs, si les programmes font appel à des composantes de frais généraux dans des proportions fort différentes, il pourrait être nécessaire d'utiliser des bases de répartition différentes pour chaque catégorie de frais généraux.
- Le choix de bases appropriées repose sur un équilibre avantages-coûts. Certaines bases produisant les résultats les plus précis pourraient être trop coûteuses s'il n'est pas facile de recueillir les données brutes nécessaires au sein du ministère.

(b) Répartition des frais généraux SIA et de soutien du programme aux sous-sous-activités

- Pour chaque programme, obtenir les coûts directs de chaque sous-sous-activité à laquelle des frais généraux doivent être répartis.
- Préciser la variable d'exploitation qui mesure le mieux l'utilisation des frais généraux pour chacune des sous-sous-activités. Il s'agit normalement de l'une des données suivantes:
  - années-personnes;
  - frais de main-d'oeuvre;
  - budget de fonctionnement;
  - budget des immobilisations.
- Si les coûts directs d'un programme sont surtout liés à la main-d'oeuvre, les années-personnes ou les coûts de main-d'oeuvre constitueront sans doute le meilleur lien entre les frais généraux et les coûts directs des sous-sous-activités. Par contre, si les coûts directs sont plus variés, il conviendrait peut-être d'utiliser plutôt le budget de fonctionnement global ou celui des immobilisations.

c) Répartition des coûts des sous-sous-activités aux extrants

- Préciser l'unité de mesure des extrants.
- Déterminer si plus d'une sous-sous-activité donne lieu à un même extrant ou si plusieurs extrants sont le fruit d'une seule d'entre elles.
- Si plus d'une même sous-sous-activité débouche sur un seul extrant, l'établissement du coût de ce dernier nécessite la ventilation des coûts de la sous-sous-activité entre le nombre d'extrants.
- Si une même sous-sous-activité produit plusieurs extrants, il convient de consulter les gestionnaires de programme pour déterminer la répartition appropriée des coûts entre chaque extrant. Une fois les coûts répartis, le coût unitaire de chaque extrant peut être calculé à partir des volumes de production.

Résultat

À la fin de cette étape, on aura établi des bases précises pour répartir les coûts entre les extrants. Ces bases représenteront les formules permettant d'imputer tous les coûts assumés par le ministère à ses extrants afin d'en arriver à une attribution des coûts totaux. Bien qu'il ne soit pas nécessaire d'attribuer intégralement les coûts dans tous les cas, même en vertu d'un scénario d'attribution des coûts directs, il convient d'établir un lien entre les coûts et les extrants.

Étape 6: Effectuer les calculs

La présente section traite des calculs à effectuer une fois qu'on a établi les modalités de comptabilité analytique et les bases de répartition des coûts.

Pour les besoins des calculs, il n'y a pas lieu de chercher à obtenir des résultats plus précis que nécessaire. Les coûts non pertinents peuvent être estimés ou omis.

Responsabilité

Il incombe aux comptables de prix de revient d'effectuer les calculs ou de dispenser des conseils à cet égard.

Tâches

Les tâches suivantes ont trait à l'établissement du coût unitaire total des extrants. Certains éléments seraient omis ou remplacés pour certaines applications. Par exemple, l'étape 3 (calcul de l'amortissement) ne s'applique pas aux décisions de faire ou faire faire.

1. Prendre connaissance des budgets de fonctionnement et des immobilisations du ministère (y compris la rémunération de base) pour chaque programme selon la ventilation la plus poussée des activités. Inscrire les coûts directs de chaque sous-sous-activité dans un chiffrier, comme dans le tableau ci-après, colonne 2.

2. Appliquer le pourcentage habituel des avantages sociaux au coût de la rémunération de base inclus dans les coûts de chaque sous-sous-activité. Ce pourcentage peut être obtenu auprès de la Division de l'information et de l'analyse, Direction des relations de travail, Secrétariat du Conseil du Trésor. (Voir en page 17 la définition complète de cet élément, de même que le pourcentage actuel.) Inscrire le résultat dans le chiffrier, colonne 3.

3. Obtenir une liste des coûts d'origine, des valeurs comptables et de la durée de vie utile des biens immobiliers liés à chaque sous-sous-activité. Calculer l'amortissement annuel selon la méthode linéaire ou une approche mieux adaptée à l'actif en cause. Inscrire le montant obtenu dans la colonne 4 du chiffrier. (Voir en page 14 la procédure recommandée pour effectuer ce calcul.)

4. Obtenir la valeur moyenne des stocks détenus pour chaque sous-sous activité aux fins du calcul du coût du capital. Si le niveau des stocks est minime, on peut en faire abstraction. Seules les valeurs significatives de stocks doivent être prises en compte dans le calcul du coût du capital.

5. Déterminer le coût du capital de chaque sous-sous-activité en appliquant le pourcentage approprié à la valeur comptable moyenne nette des immobilisations et à la valeur moyenne des stocks (s'ils sont importants). Le taux du coût du capital correspond habituellement au taux des prêts du Trésor (fondé sur le coût d'emprunt du gouvernement); on peut l'obtenir en s'adressant à la Direction générale des sociétés d'État, qui relève du Secrétariat du Conseil du Trésor et du ministère des Finances. Le taux est rajusté chaque mois. (Voir «Coût du capital» en page 14.) Inscrire le résultat dans la colonne 5.

6. Obtenir le coût total des services fournis gratuitement ou sur une base de recouvrement des coûts par les ministères offrant des services communs, comme Travaux publics ou Approvisionnements et

CUMUL DES COÛTS PAR SOUS-SOUS-ACTIVITÉ

Titre et code de la sous-sous-activité	Coûts directs	Avantages sociaux	Amortissement	Coût du capital	Frais généraux	Coût total
1	2	3	4	5	6	7

Services. Les coûts ou les taux courants sont disponibles auprès de ces ministères. Ces coûts doivent être ajoutés aux frais généraux SIA, à moins qu'ils ne puissent être imputés à des programmes ou à des sous-sous-activités en particulier. Certains coûts des services d'autres ministères, comme ceux offerts par le ministère de la Justice, peuvent ne pas être suffisamment élevés pour faire partie de la base de coûts. Voir la section de ce document où l'on expose des procédures recommandées: on y examine à fond le traitement de ces coûts, y compris l'établissement du coût total des frais interministériels recouvrés en partie. Nota: Ne pas tenir compte des services fournis par d'autres ministères moyennant rétribution et qui ont déjà été pris en compte dans les budgets mentionnés au point 1 ci-dessus.

7. Répartir les frais généraux SIA, y compris les coûts des services fournis par d'autres ministères (s'ils sont pertinents et importants), aux programmes opérationnels du ministère à l'aide des bases de répartition appropriées (années-personnes, coût de main-d'oeuvre ou autre).

8. Répartir les frais généraux de soutien de programmes et les frais généraux SIA de chaque programme entre les sous-sous-activités à l'aide des bases de répartition appropriées. Inscrire le total des frais généraux des sous-sous-activités dans la colonne 6 du chiffrier.

9. Caculer le coût total de chaque sous-sous-activité pour chacun des programmes et inscrire ce total dans la colonne 7.

10. Obtenir la liste des extrants de chaque programme. Faire le lien avec les sous-sous-activités. Au besoin, calculer le coût total de plusieurs sous-sous-activités pour une même catégorie d'extrants, ou ventiler les coûts d'une sous-sous-activité donnée entre les divers types d'extrants en cause. Dans ce dernier cas, utiliser une base de répartition approuvée par les gestionnaires de programme, par exemple un pourcentage fixe. Inscrire chaque sous-sous-activité, extrant, base de répartition des coûts des sous-sous-activités entre les extrants et le coût total des extrants dans les colonnes 1 à 4, en suivant l'exemple ci-après.

11. Prendre connaissance des volumes de production prévus. Il devrait s'agir de volumes moyens portant sur un certain nombre d'années, plutôt que du volume d'une seule année ou d'un volume maximal. On pourra ainsi éviter que les coûts unitaires varient beaucoup d'une année à l'autre et les fixer à un niveau réaliste plutôt qu'idéal. Inscrire ces volumes dans la colonne 5 du chiffrier suivant.

12. Diviser les coûts d'un type d'extrant par son volume de production pour obtenir le coût unitaire. Inscrire celui-ci dans la colonne 6.

ÉTABLISSEMENT DES COÛTS DES EXTRANTS

Description des extrants	Coût des sous-sous activités liées aux extrants	Bases de répartition des coûts des sous-sous activités aux extrants	Coût des extrants	Volume de production	Coût unitaire des extrants
1	2	3	4	5	6

Résultat
Cette étape permet d'obtenir le coût unitaire des extrants. Si toutes les tâches ont été exécutées et si tous les coûts susmentionnés ont été pris en considération, on obtient un tableau complet des coûts unitaires des extrants. Ce résultat peut servir à établir des taux de recouvrement total des coûts. Aux fins d'une décision de faire ou faire faire, seuls les coûts affectés par la décision sont pertinents. Dans le cas d'une décision axée sur les avantages-coûts de diverses options d'un programme, il peut être préférable d'exclure les frais généraux SIA ou même les frais généraux de soutien du programme. Dans ce cas, les coûts directs seraient reliés aux «extrants» ou aux «éléments de coût» des différentes options aux fins de comparaison. Les coûts directs peuvent dans ce cas englober à la fois les dépenses de fonctionnement et des immobilisations, qui varieront selon l'option retenue. (Le *Guide d'analyse avantages-coûts* du Conseil du Trésor explique de façon détaillée comment effectuer de telles analyses.)

LIGNES DIRECTRICES POUR L'ÉTABLISSEMENT DES COÛTS – RÉSUMÉ

Étape	Responsabilité organique	Information requise
1. Établir la raison d'être de l'établissement des coûts	• Haute direction du ministère	• Plan stratégique du ministère • Mémoires au Cabinet pertinents • Plan de recettes découlant de la facturation de frais d'utilisation • Partie III du Budget des dépenses • Besoins d'information de la direction • Circulaires, énoncés de politique et directives des organismes centraux • Rapports de vérification
2. Définir les extrants à chiffrer	• Gestionnaires de programme et gestionnaires financiers	• Listes de prix et barèmes de taux • Cadre de planification opérationnelle • Plan de recettes découlant de la facturation de frais d'utilisation • Partie III du Budget des dépenses
3. Déterminer la base de coûts	• Gestionnaires de programme et gestionnaires financiers	• Budget de fonctionnement du ministère • Budget des immobilisations • Immobilisations avec leur coût d'origine et leur valeur comptable nette, par sous-sous-activité • Durée de vie utile des biens • Coûts des stocks utilisés pour les activités de programme, si importants • Coûts des services fournis par d'autres ministères fédéraux • Coûts des avantages sociaux des employés
4. Déterminer les procédés nécessaires pour répartir les coûts	• Gestionnaires financiers, en particulier comptables de prix de revient, de concert avec gestionnaires de programme	• Ventilation hiérarchique des coûts par catégorie: coûts directs, frais généraux soutien du programme et frais généraux SIA • Taux des prêts du Trésor
5. Choisir les bases de répartition	• Comptables de prix de revient et gestionnaires de programme	• Élements de coût, qui sont à l'origine de chaque catégorie des coûts à engager
6. Effectuer les calculs	• Comptables de prix de revient	• Coûts, ventilés par catégories de frais généraux et directs et par sous-sous-activité • Bases de répartition • Volumes moyens de production des extrants

Procédures recommandées pour l'établissement des coûts

A. Éléments de coût à prendre en considération

Objet

Établir les types de coûts qui seraient normalement inclus dans la base de coûts aux fins de l'établissement des coûts des extrants, et montrer comment ces coûts devraient être répartis en catégories.

Application

Les coûts à inclure dans la base de coûts varieront en fonction du but de l'exercice d'établissement des coûts. Les ministères devront donc adapter la marche à suivre dans chaque cas.

Marche à suivre

1. Voici les catégories de coûts à inclure dans la base de coûts qui servira à l'établissement du coût total des extrants du programme:

- Coûts directs des sous-sous-activités inscrits dans les budgets de fonctionnement et des immobilisations, y compris la rémunération de base (habituellement les articles économiques 0101 et 0102).
- Lorsque les budgets comprennent des coûts pour les services rendus par d'autres ministères fédéraux suivant un principe de recouvrement partiel des coûts, les coûts demandés par ces autres ministères devraient être augmentés de façon à englober les coûts totaux s'ils constituent un élément important pertinent à l'objet de l'attribution des coûts. On peut obtenir du ministère de service en cause soit une estimation des coûts totaux, soit un pourcentage d'application.
- Contributions aux régimes d'avantages sociaux des employés. Cela comprend les coûts assumés par le Secrétariat du Conseil du Trésor, par le ministère du Travail et par le ministère lui-même. (Voir les pages 10 et 17 au sujet du taux.)
- Amortissement pour les immobilisations utilisées directement dans la prestation des extrants. (Voir la rubrique «Imputations pour l'utilisation des immobilisations», en page 14.)
- Imputation du coût du capital pour les immobilisations et les stocks utilisés directement dans la prestation des extrants. (Voir la rubrique «Coût du capital», en page 14.)
- Partie des frais généraux du programme qui produit les extrants. On appelle «frais généraux de soutien du programme» les frais généraux qui lui sont propres. Il faut les distinguer des frais généraux du ministère qui sont liés aux services intégrés et administratifs. (La question des «frais généraux SIA» est traitée plus loin.)

  Les frais généraux de soutien du programme qui sont attribués à un extrant devraient comprendre les coûts directs, l'amortissement pour les immobilisations de soutien du programme (par opposition aux immobilisations utilisées directement pour la prestation des extrants) et un coût du capital lié aux immobilisations de soutien du programme.
- Partie des frais généraux SIA (services intégrés et administratifs) du ministère. Ces frais généraux comprennent le coût des directions de service qui ne font partie d'aucun programme opérationnel. Certaines catégories de frais SIA (personnel, informatique, finances et administration) relèvent du programme d'administration; d'autres sont de nature intégrée (gestion supérieure générale).

  D'autres catégories de frais généraux SIA comprennent les services juridiques, l'évaluation des programmes et la vérification. Les frais généraux SIA qui sont attribués à un extrant devraient comprendre les coûts de fonctionnement, l'amortissement ou l'imputation pour le capital et le coût du capital des immobilisations SIA.
- Le coût total des services fournis gratuitement par d'autres ministères fédéraux doit être inclus s'il est pertinant et important. Ce coût devrait être jumelé avec les frais généraux SIA et suivre le cheminement des affectations en conséquence, à moins qu'il puisse être attribué en particulier à un programme ou à une sous-sous-activité. Le même principe s'applique aux services pour lesquels on demande actuellement des frais mais qui ne figurent pas dans les budgets. On trouvera ci-après une liste de certains services actuellement fournis gratuitement par d'autres ministères. On peut obtenir une estimation du coût de chacun de ces services soit en consultant la Partie III du Budget des dépenses (rajusté pour obtenir le coût total si le service n'est pas déjà indiqué sur cette base) ou en communiquant avec le ministère ou l'organisme qui dispense le service.

Service	Ministère ou organisme
Logement	Travaux publics
Services de comptabilité et d'émission de chèques	Approvisionnements et Services
Services juridiques	Justice
Espace dans les aéroports	Transports

2. Il est acceptable, voire souhaitable dans bien des cas, d'utiliser un facteur d'application normalisé pour comptabiliser certains coûts. Comme on l'a déjà mentionné, on peut obtenir un taux (pourcentage) des avantages sociaux en s'adressant à la Division de l'information et de l'analyse, Direction des relations de travail du Secrétariat du Conseil du Trésor (voir page 10), ou en faisant des calculs internes, et l'appliquer à la rémunération de base. Un facteur ministériel unique peut être appliqué aux coûts directs et aux frais de soutien du programme pour obtenir une estimation des frais généraux SIA. Ce facteur peut être calculé pour l'ensemble du ministère à partir des données figurant dans la Partie III du Budget des dépenses, puis appliqué dans chaque cas d'établissement des coûts. Le coût des services fournis par les autres ministères peut aussi être évalué pour l'ensemble du ministère: on pourra alors en tirer un facteur (pourcentage) qui sera utilisé plus tard.
3. Certains coûts devraient être exclus de la base qui servira à l'établissement des coûts des extrants, par exemple les coûts des organismes centraux du gouvernement autres que les coûts d'assurance assumés par le Secrétariat du Conseil du Trésor, tel que mentionné au point 1 ci-dessus. Ces coûts ne représentent pas des services rendus au ministère. Ils sont engagés à des fins de contrôle et de coordination. Ils ressemblent aux coûts des activités d'une société de portefeuille.

B. Imputations pour l'utilisation des immobilisations

Objet

Indiquer comment une imputation pour l'utilisation des immobilisations devrait être calculée si elle est assez pertinente pour figurer dans la base de coûts aux fins de l'établissement des coûts des extrants.

Application

Il est approprié d'inclure une imputation pour l'utilisation des immobilisations dans de nombreux cas d'établissement des coûts. La façon d'inclure ce coût dépend de l'objet de l'exercice. Par exemple, il faut tenir compte des immobilisations pour prendre des décisions au sujet de «l'organisation la plus efficiente» (OPE) en utilisant les valeurs marchandes moins la valeur de récupération, et appliquer un coût du capital approprié pour obtenir la valeur actualisée. D'autre part, un amortissement est approprié dans les cas où il faut établir le coût total des extrants. Lorsque le coût d'origine et la date d'acquisition ne sont pas disponibles, on utilisera une valeur estimative ou la valeur marchande.

L'amortissement représente une mesure des immobilisations utilisées pour produire des extrants. C'est un coût qui ne figure habituellement pas dans les registres comptables d'un ministère et qui, par conséquent, doit être calculé spécifiquement aux fins de l'établissement des coûts. Il faut souligner ici que le coût unitaire total incluant l'amortissement peut varier avec le temps si le nombre ou la valeur des immobilisations varie de façon marquée. Aux fins de l'établissement de droits d'utilisation, il serait peut-être souhaitable d'en amoindrir les écarts. Toutefois, cela ne change en rien la nécessité d'établir un coût total significatif comprenant l'amortissement.

Marche à suivre

1. Pour établir le coût total des extrants, il faut calculer l'amortissement de toutes les immobilisations utilisées directement ou indirectement dans la prestation des extrants.
2. Lorsque l'amortissement est un coût pertinent, il devrait être fondé sur le coût d'origine des biens. Lorsqu'on ne dispose pas des données historiques, on peut prendre une valeur estimative ou la valeur marchande (en tenant compte toutefois de la rentabilité de faire faire un estimé). Les valeurs estimatives se rapprochent des valeurs actuelles. On peut calculer une imputation d'amortissement constant en partant de la valeur marchande actuelle et du reste de la durée de vie utile prévue. Si le ministère connaît la valeur de récupération et estime qu'elle est importante, ce montant devra être déduit de la base de l'actif.
3. La base de coûts utilisée (valeur historique ou marchande) doit être indiquée avec tout coût d'extrant établi.
4. Afin d'assurer la simplicité et l'uniformité dans ce processus, il faudrait utiliser la méthode de l'amortissement linéaire (ou constant), à moins que cette méthode ne puisse rendre compte fidèlement du moment opportun des retombées tirées de l'actif.
5. Si on a recours à une méthode autre que celle de l'amortissement linéaire pour établir les coûts d'un extrant, il faut la préciser et l'expliquer.
6. Pour calculer les taux d'amortissement, la durée de vie utile des immobilisations doit être évaluée en tenant compte des facteurs matériels, technologiques (y compris le risque de désuétude) et économiques qui influent sur la période pendant laquelle un bien rendra service. Afin que les biens semblables utilisés à des fins semblables par différents ministères soient amortis sur une base relativement uniforme, il faudrait utiliser des tables normalisées de durée de vie utile, comme celles établies pour le matériel aliéné par le Centre de disposition des biens de la Couronne.
7. Il faudrait indiquer clairement la durée de vie utile utilisée pour calculer l'amortissement; on indiquera aussi la source de cette donnée ou on la justifiera.

C. Coût du capital

Objet

Indiquer comment calculer le coût du capital pour différentes applications d'établissement des coûts.

Application

Le coût du capital est un coût qui devrait normalement être inclus dans la base de coûts qui servira à établir le coût total des extrants. Il ne figure habituellement pas dans les registres comptables d'un ministère et doit donc être calculé spécifiquement aux fins de l'établissement des coûts. S'il est négligeable pour une opération qui utilise très peu d'immobilisations, le ministère peut alors décider de ne pas l'inclure dans la base de coûts.

Marche à suivre

1. Pour établir le coût total des extrants, il faut calculer le coût du capital de toutes les immobilisations utilisées directement ou indirectement dans la prestation des extrants par les ministères et celui des stocks importants détenus pour appuyer la prestation des extrants. (Voir à l'appendice I la définition de «coût total».)
2. Pour établir les coûts totaux en vue de leur recouvrement, il faut calculer le coût du capital de la valeur comptable ou marchande moyenne nette (pour l'année à l'égard de laquelle on effectue les calculs) des immobilisations et le coût de capital de la valeur moyenne des stocks directement ou indirectement associés à la prestation des extrants. S'il s'agit de décisions de faire ou faire faire, il conviendrait d'utiliser la valeur marchande des biens comme base de calcul.
3. La base de coûts utilisée pour calculer le coût du capital des immobilisations devrait être divulguée.
4. Pour établir les coûts totaux en vue de leur recouvrement, le taux à utiliser pour calculer le coût du capital est le taux des prêts du Trésor. (Voir page 10.)

Définition des termes et concepts clés

1. **Activité** – Une composante d'un programme qui est, en général, un élément de la structure des activités de programme d'un ministère.
2. **Amortissement** – L'amortissement est le processus de répartition du coût des immobilisations concrètes sur la période pendant laquelle on s'attend d'utiliser ces immobilisations et à en profiter. C'est un coût qui n'est pas comptabilisé dans la plupart des ministères fédéraux.
3. **Avantages sociaux** – Les contributions de l'employeur aux régimes d'avantages sociaux financés par les ministères, par exemple: le régime de pension de retraite, le Régime de pensions du Canada, le Régime de rentes du Québec, l'indemnité de départ et l'assurance-chômage. S'entend également des coûts qu'assume le Secrétariat du Conseil du Trésor pour le Régime d'assurance-invalidité et le Régime de soins dentaires, ainsi que les coûts assumés par le ministère du Travail au titre des indemnités d'accidents du travail. Pour faciliter le calcul de ces avantages sociaux, il suffit d'ajouter un pourcentage normalisé au traitement de base. Au moment de la préparation du présent guide, ce pourcentage était de 17,1 p. 100. (Ce chiffre ne comprend pas les heures supplémentaires ou les indemnités et primes.) Dans le cas des employés travaillant au Québec et au Manitoba, il faut ajouter des charges sociales de 3 p. 100 ou de 1,5 p. 100, respectivement.
4. **Base d'activité** – Une mesure de l'activité qui sert de dénominateur dans le calcul des coûts unitaires. Exemples : les unités de production, les heures de service, les années-personnes, le nombre de factures traitées.
5. **Base de coûts** – La base de coûts représente le total des coûts qui sont accumulés aux fins de leur attribution à un programme, à une activité ou à un extrant.
6. **Base de répartition** – La base qui sert à répartir les frais généraux sur les coûts directs et les coûts de soutien du programme. Cela peut être une variable d'exploitation, comme les années-personnes ou le nombre de transactions, ou une valeur monétaire, comme les dépenses totales.
7. **Biens et services** – Ces coûts comprennent toutes les catégories de frais de fonctionnement, sauf les traitements et les avantages sociaux.
8. **Coût d'origine** – Le coût engagé à l'origine pour l'acquisition d'un bien en particulier.
9. **Coût différentiel** – Un coût qui varie en fonction d'une variation dans la production ou d'une décision.
10. **Coûts directs** – Des coûts qui ne peuvent être engagés qu'à la suite de la production d'un bien ou de la prestation d'un service, qui sont spécifiquement attribuables à la prestation de ce service ou à la production de ce bien, qui peuvent être directement affectés à ce bien ou service et qui devraient être relativement faciles à déterminer et à mesurer. Les coûts directs comprennent normalement les coûts de main-d'oeuvre directe (y compris les avantages sociaux), les coûts de fonctionnement direct (comme les frais de déplacement, les services professionnels, etc.), les coûts des matières directes et les acquisitions d'immobilisations (dans la mesure où ces immobilisations entreront dans la production).
11. **Coût du capital** – Le coût du capital représente le coût qu'assume le gouvernement pour financer les biens affectés à ses activités.
12. **Coût en capital** – Le coût d'un bien dont la durée de vie utile est de plus d'un an. Les coûts en capital se rapportent habituellement aux immobilisations qui sont acquises à un moment précis aux fins d'utilisation ultérieure pendant plusieurs périodes comptables.
13. **Coûts répartis** – Les coûts qui ne peuvent être attribués directement à la production d'un bien ou à la prestation d'un service, comme certains coûts fixes, et qui doivent être répartis à un autre titre, par exemple suivant un pourcentage prédéterminé ou un facteur de coûts uniforme appliqué à une mesure appropriée de la base d'activité. En général, les coûts répartis de cette façon comprennent les frais généraux administratifs et les frais de logement, de même que les immobilisations et les stocks partagés.
14. **Coût total** – Le total de tous les coûts, directs et indirects, engagés par le gouvernement pour la fourniture d'un bien, d'un service, d'une propriété, d'un droit ou d'un privilège, y compris : les services offerts sans frais par d'autres ministères (par ex., le logement des services, les contributions de l'employeur aux régimes d'assurance); les coûts financés par des entités distinctes (par ex., certains avantages sociaux); les coûts de financement des stocks; et les

coûts en capital annualisés, dont le financement. Nota: Comme le présent guide porte principalement sur la détermination du coût total aux fins du recouvrement des coûts, il n'a pas été tenu compte des paiements de transfert.

15. **Coût unitaire** – Un coût calculé en divisant le coût total par une base d'activité. Le dénominateur est une mesure de l'activité qui se rattache au total des frais engagés.

16. **Distinction entre coûts et dépenses** – Ces termes sont souvent utilisés, à tort, de façon interchangeable. Par «coûts», on entend des dépenses qui peuvent être associées à la prestation d'un service ou à la production d'un bien. Il peut s'agir de coûts en capital ou de coûts de fonctionnement et, une fois qu'ils sont rattachés à un produit ou à un service, ils peuvent être portés aux registres comptables pendant plusieurs exercices financiers. Par «dépenses», on entend les sommes qui sont effectivement déboursées au cours d'un exercice donné.

17. **Élément de coût** – Le facteur qui détermine dans quelle mesure un coût variera ainsi que le taux de variation. Par exemple, le nombre de transactions peut dicter les coûts de traitement de l'information; les années-personnes peuvent dicter les frais de personnel.

18. **Extrant** – Un produit ou service fourni par le ministère.

19. **Frais généraux de soutien du programme** – Les frais de programme engagés pour l'exécution de fonctions qui ne sont pas directement liées à la prestation d'un service mais qui appuient les activités de prestation du service. Cette catégorie de coûts comprend tous les coûts liés à la supervision, à la gestion et à l'élaboration de politiques dans une direction de programme. Ces frais peuvent être engagés dans les directions chargées des programmes tant au niveau de l'administration centrale que dans les régions. Ils doivent être distingués des frais généraux pour les services intégrés et administratifs (SIA) qui constituent des frais de soutien engagés à l'extérieur des directions de programmes.

20. **Frais généraux pour les services intégrés et administratifs (SIA)** – Les frais généraux SIA sont engagés pour appuyer les programmes et les activités de fonctionnement d'un ministère. Ils ne sont pas engagés par les directions chargées des programmes. Ils comprennent notamment les coûts liés aux fonctions suivantes:

    - gestion supérieure,
    - communications ministérielles,
    - informatique,
    - personnel,
    - finances,
    - administration,
    - services juridiques,
    - évaluation des programmes,
    - vérification.

    Les frais SIA peuvent être engagés tant au niveau de l'administration centrale que dans les régions.

21. **Immobilisations** – Les biens que possède un ministère, y compris les terrains, les immeubles, le matériel, le mobilier et les agencements ainsi que les véhicules automobiles. Les immobilisations comprennent à la fois des biens immobiliers et des biens meubles, mais excluent les stocks qui servent à la prestation de services ou à la fabrication de produits.

22. **Production** – Le nombre d'unités ou d'extrants qui sont traités au moyen d'une opération. Elle peut être rattachée à une activité en particulier ou à un service complet. Dans un milieu gouvernemental, il peut s'agir du nombre de clients desservis ou des applications traitées dans une période de temps donnée.

23. **Produit** – Un extrant tangible qui découle d'un programme ministériel (par exemple, une publication produite par Statistique Canada).

24. **Regroupement des coûts** – Un regroupement des coûts accumulés. Les coûts sont regroupés en fonction, par exemple, de leur nature (comme les frais généraux des services intégrés et administratifs), de l'organisation, de l'activité ou de l'article de dépense.

25. **Répartition des coûts** – L'affectation d'un coût ou d'un ensemble de coûts à un programme, à une activité ou à un extrant, ou à plusieurs.

26. **Service** – Un service constitue un extrant intangible découlant d'un programme ministériel; par exemple, les services de gestion immobilière offerts par Travaux publics dans le cadre de son programme de gestion des biens immobiliers.

27. **Sous-sous-activité** – Normalement, le niveau le plus détaillé d'activité qui figure dans la structure des activités de programme d'un ministère.

28. **Traitements et salaires** – Les traitements de base et les primes d'heures supplémentaires.

29. **Valeur marchande** – La valeur actuelle d'un bien telle que déterminée au moyen d'une évaluation ou d'une estimation de la part de la direction.

30. **Valeur résiduelle (de récupération)** – La somme qu'on peut s'attendre d'obtenir, en général, au moment de l'aliénation d'un bien.

31. **Variation des coûts** – L'incidence qu'un élément de coût, simple ou multiple, a sur un coût. Par exemple, un coût peut demeurer stable jusqu'à ce qu'une variable atteigne un certain niveau, après quoi le coût augmentera (coûts variables par paliers). Par contre, les coûts peuvent demeurer tout à fait fixes ou varier par rapport à un élément de coût donné.

Étude de cas

Le cas que voici sert à illustrer comment on établit le coût total unitaire en se servant des mécanismes dont il est question dans les lignes directrices sur l'établissement des coûts des extrants. Pour les besoins de la démonstration, on a créé de toutes pièces le ministère des Sports et des Loisirs. Dans les annexes, on montre les façons de procéder au regroupement des coûts et à leur répartition selon les sous-sous-activités et les extrants.

Programmes, activités et extrants du ministère
L'organigramme de la page 20 montre les activités ministérielles auxquelles on rattachera des coûts. Faisons un rappel des niveaux de l'organisme dont il a été question dans la partie des lignes directrices du rapport. Le premier niveau est celui du ministère, en l'occurrence «Sports et Loisirs». Il faut d'abord définir les niveaux organisationnels et les termes qui seront utilisés pour les décrire, sinon ces termes n'auraient pas de sens hors contexte.

Tout au haut de l'organigramme, il y a les Services intégrés et administratifs (SIA), car à ce niveau, les coûts sont encourus pour le compte de toutes les entités opérationnelles du ministère.

Le niveau suivant est celui des programmes, qui indique que ceux-ci produisent tous les extrants du ministère. Dans l'exemple qui nous intéresse, nous examinerons la méthode utilisée pour établir les coûts de l'un des deux programmes du ministère, celui des Activités récréatives. Les coûts qui apparaissent à ce niveau de l'organigramme correspondent aux coûts de soutien du programme. Il s'agit de frais généraux encourus seulement pour un programme en particulier.

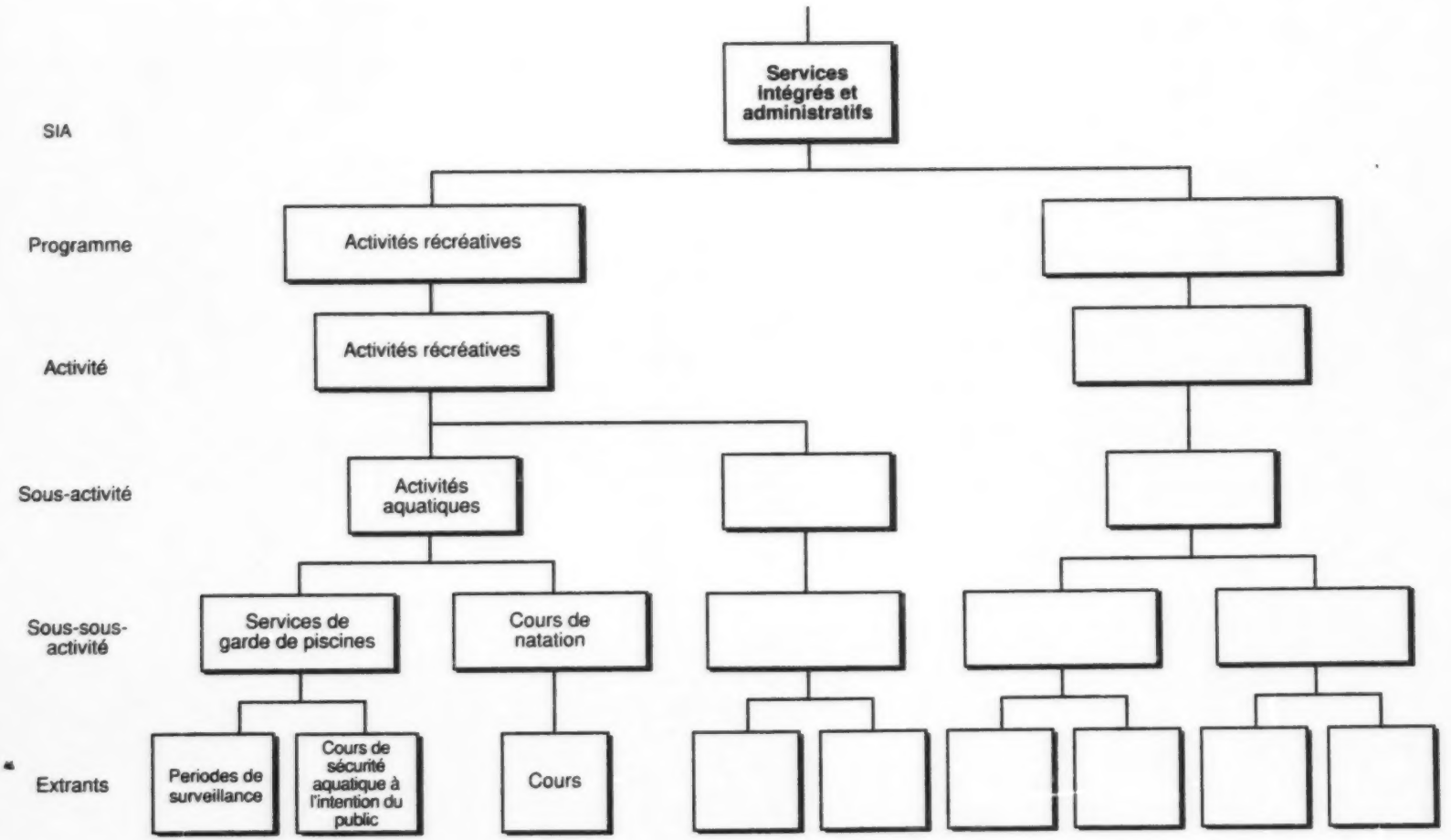
Dans chaque programme, il y a normalement une gamme d'activités. D'après l'organigramme, on constate qu'il n'y a qu'une activité dans le programme Activités récréatives. Elle s'appelle également 'Activités récréatives' et correspond à l'une des deux seules activités du ministère. Cette activité est à son tour ventilée en deux sous-activités. Celle qui nous intéresse s'intitule 'Activités aquatiques'. Normalement, un ministère aurait tendance à avoir de cinq à six programmes comportant de nombreuses activités et sous-activités de programme. Mais nous avons choisi de présenter un ministère fictif simplifié pour cette démonstration.

En-dessous du niveau de la sous-activité, on retrouve les sous-sous-activités qui débouchent sur des extrants précis. Dans le cas à l'étude, les sous-sous-activités sont les 'Services de garde de piscines' et les 'Cours de natation'.

Pour les Services de garde de piscines, nous avons déterminé deux extrants pour lesquels nous devions établir des coûts, soit les périodes de surveillance et les cours de sécurité aquatique à l'intention du public. Quant à la sous-sous-activité 'Cours de natation', l'extrant correspond aux cours eux-mêmes.

Dans les annexes qui suivent, nous présentons une base de données *simplifiée* qui renferme les coûts et les statistiques opérationnelles servant à illustrer l'exemple de regroupement des coûts et de répartition de ceux-ci entre les sous-sous-activités et les extrants.

ORGANIGRAMME



ANNEXE 1: MINISTÈRE DES SPORTS ET DES LOISIRS BASE DE DONNÉES

Voici les montants en dollars qui correspondent aux principaux éléments de coûts des divers niveaux du ministère. On y trouve les frais généraux des services intégrés et administratifs (SIA), les frais de soutien du programme et les coûts directs, ainsi que le coût des immobilisations qui seront amorties. On y trouve également les principales variables opérationnelles, comme les années-personnes, en fonction desquelles les coûts seront répartis. Les coûts et les statistiques opérationnelles sont tout à fait fictifs et ne servent qu'à illustrer les modalités dont il a été question dans les lignes directrices sur l'établissement des coûts des extrants.

Traitements et autres coûts opérationnels	**(milliers de dollars)**
SIA du ministère	3 000
Soutien du programme Activités récréatives	600
Sous-sous-activité Services de garde de piscines	4 500
Sous-sous-activité Cours de natation	1 000

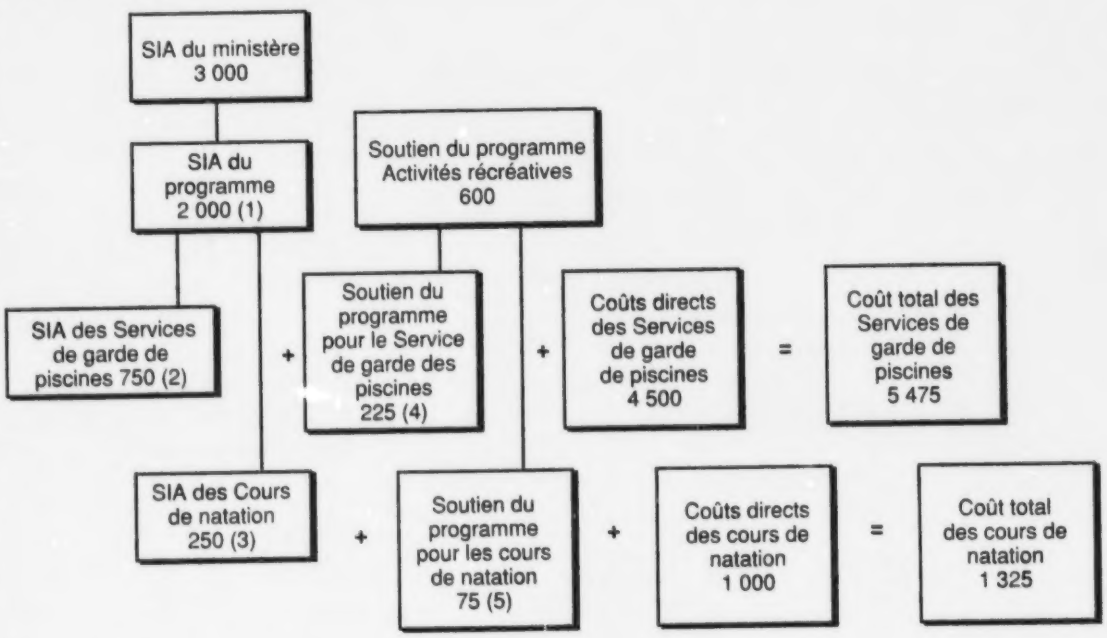
Valeur d'origine des immobilisations	**(milliers de dollars)**
Activités récréatives (en supposant que tous les biens aient été achetés au début de l'année et qu'ils ne servent qu'à la sous-activité Activités aquatiques)	3 000
Amortissement	20%
Coût du capital	10%

Années-personnes	
Tout le ministère	600
Programme Activités récréatives	400
Services de garde de piscines	150
Cours de natation	50
Autre sous-activité du programme	200

Statistiques opérationnelles sur les extrants	
Services de garde de piscines: nombre de périodes de deux heures de surveillance	100 000
heures de cours de sécurité aquatique à l'intention du public	50 000
Cours: nombre de cours	50 000

ANNEXE 2. RÉPARTITION DES FRAIS DES SERVICES INTÉGRÉS ET ADMINISTRATIFS ET DES FRAIS DE SOUTIEN DU PROGRAMME ENTRE LES SOUS-SOUS-ACTIVITÉS

Voici sous forme de diagramme comment les frais des services intégrés et administratifs (SIA) et les frais de soutien du programme sont répartis entre les sous-sous-activités. Aux fins de cette étude de cas, on a jugé que les années-personnes constituaient la base de répartition des coûts la plus appropriée. En fait, les frais SIA sont attribués au programme Activités récréatives, puis aux sous-sous-activités Services de garde de piscines et Cours de natation, en fonction des années-personnes. De la même façon, les frais de soutien du programme Activités récréatives sont répartis entre les sous-sous-activités Services de garde de piscines et Cours de natation d'après les années-personnes.



Renvois

(1) $\frac{400}{600}$ A-P x 3 000 = 2 000

(2) $\frac{150}{400}$ A-P x 2 000 = 750

(3) $\frac{50}{400}$ A-P x 2 000 = 250

(4) $\frac{150}{400}$ A-P x 600 = 225

(5) $\frac{50}{400}$ A-P x 600 = 75

ANNEXE 3. CALCUL DE L'AMORTISSEMENT ET DU COÛT DU CAPITAL DE LA SOUS-ACTIVITÉ ACTIVITÉS AQUATIQUES

Voici un exemple de calcul des coûts d'amortissement et du capital pour la sous-activité Activités aquatiques. L'amortissement est calculé d'après un taux hypothétique (20 p. 100) appliqué à la valeur d'origine des immobilisations (3 millions de dollars). Dans un cas plus détaillé, on appliquerait des taux distincts aux diverses catégories d'immobilisations, notamment les installations, les appareils et l'équipement. On a également calculé le coût du capital en multipliant un taux d'intérêt (le taux des prêts du Trésor fixé, pour les fins de cette démonstration, à 10 p. 100) par la valeur comptable moyenne nette d'origine des immobilisations (3 millions de dollars moins la moitié de 600 000 $, soit 2,7 millions). Les coûts d'amortissement et du capital ont tous deux été répartis entre les sous-sous-activités de la sous-activité Activités aquatiques. En l'occurrence, ces coûts sont fondés sur le total partiel des autres coûts figurant à l'annexe 2. On procède de cette façon parce que les mêmes immobilisations servent aux Services de garde de piscines et aux Cours de natation. Si cela n'avait pas été le cas, l'amortissement et le coût du capital auraient été répartis d'après la proportion relative de la valeur marchande nette des immobilisations utilisées par chaque sous-activité.

1 – AMORTISSEMENT (en milliers de dollars)

a) Calcul

Coût d'origine - Activités aquatiques	3 000
x Amortissement	20%
=	600

b) Répartition entre les sous-sous-activités d'après le total partiel des autres coûts

Services de piscines	$\frac{5\,475}{6\,800} \times 600 = 483$
Cours de natation	$\frac{1\,325}{6\,800} \times 600 = 117$

2 – COÛT DU CAPITAL (en milliers de dollars)

a) Calcul

Coût d'origine - (valeur comptable nette moyenne pour l'année)	$3\,000 - \frac{600}{2} =$	2 700
x Coût du capital		10%
	=	270

b) Répartition entre les sous-sous-activités d'après le total partiel des autres coûts

Services de garde de piscines	$\frac{5\,475}{6\,800} \times 270 = 217$
Cours de natation	$\frac{1\,325}{6\,800} \times 270 = 53$

ANNEXE 4. SOUS-ACTIVITÉ ACTIVITÉS AQUATIQUES: CUMUL DES COÛTS PAR SOUS-SOUS-ACTIVITÉ (en milliers de dollars)

Voici le cumul des diverses catégories de coûts par sous-sous-activité. Les coûts directs, les frais de soutien du programme et les frais SIA sont tirés de l'annexe 2. Les coûts d'amortissement et de capital ont été calculés conformément à la méthode exposée à l'annexe 3. Les coûts totaux de la sous-activité Activités aquatiques, qui s'élèvent à quelque 7,7 millions de dollars, comprennent environ 6,2 millions pour la sous-sous-activité Services de garde de piscines et 1,5 million pour la sous-sous-activité Cours de natation.

Sous-sous activité	Coûts directs	Soutien du programme	Frais SIA	Total partiel	Amortissement	Coût du capital	Total
Services de garde de piscines	4 500	225	750	5 475	483	217	6 175
Cours de natation	1 000	75	250	1 325	117	53	1 495
	5 500	300	1 000	6 800	600	270	7 670

ANNEXE 5. CALCUL DES COÛTS UNITAIRES TOTAUX DES EXTRANTS

La dernière étape de l'exercice consiste à établir les coûts unitaires des extrants. Voici les calculs qui s'appliquent au cas à l'étude. On a pris les coûts totaux de chaque sous-sous-activité, tirés de l'annexe 4, et on les a divisés par les unités d'extrants indiquées à l'annexe 1.

Pour les Services de garde de piscines, on s'est servi des heures au plus petit dénominateur commun pour répartir les coûts entre les extrants. Entre autres extrants, il y a les cours de sécurité aquatique à l'intention du public, qui peuvent s'exprimer en nombre d'heures de cours. L'autre extrant, les périodes de surveillance, peut s'exprimer en heures si on multiplie le nombre de périodes par le nombre d'heures qu'une période représente. On divise les coûts totaux par les heures totales pour obtenir le coût horaire. Ce coût, multiplié par le nombre d'heures par période de surveillance, donne le coût total par période de surveillance. Le coût horaire représente directement le coût de chaque heure de cours de sécurité aquatique à l'intention du public. Dans le cas des Cours de natation, les cours représentent l'unique extrant. Les coûts totaux sont simplement divisés par le nombre total de cours, ce qui donne le coût par cours.

1 – Services de garde de piscines

Coût total	= 6 175 000 $
Heures totales	
100 000 périodes en piscine	
x 2 heures chacune	= 200 000
Heures de cours de sécurité aquatique	= 50 000
	250 000
Coût total par heure de Services de garde de piscines	= 24,70 $
Coût total par période de surveillance (24,70 $ x 2)	= 49,40 $
Coût total par heure de cours de sécurité aquatique	= 24,70 $

2 – Cours de natation

Coût total	= 1 495 000 $
Nombre total de cours	= 50 000 $
Coût total par cours	= 29,90 $